



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 14485.001968/2007-47
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.285 – 2ª Turma
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CÉU AZUL ALIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 28/02/2006

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. O conhecimento do recurso especial de divergência pressupõe que o entendimento consagrado no acórdão paradigma seja suficiente para, se adotado na situação dos autos, resultar em reforma do acórdão recorrido.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES. IMPROCEDÊNCIA. VÍCIO MATERIAL, NÃO FORMAL.

A falta de indicação suficiente dos fatos que motivaram o lançamento e da origem do crédito tributário fulmina o lançamento por vício material.

Recurso especial conhecido em parte e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 07/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Céu Azul Alimentos Ltda. foi lavrada a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de fls. 03/211, para cobrança de contribuições previdenciárias da empresa, daquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e também daquelas destinadas a terceiros, referentes a valores pagos a pessoas físicas na qualidade de empregados e contribuintes individuais.

A Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 2401-003.075, que se encontra às fls. 539/557 e cuja ementa é a seguinte:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2001 a 28/02/2006

LANÇAMENTO INSUBSISTENTE - LAVRATURA DE RELATÓRIO FISCAL SUBSTITUTIVO - PRAZO DECADENCIAL.

Não contendo o lançamento original os requisitos mínimos de validade, por falta de motivação e descrição precisa do fato gerador, sendo elaborado Relatório Fiscal Substitutivo com o objetivo de sanar tais vícios, o prazo decadencial deve ser contado da data da notificação do contribuinte da lavratura do Relatório Fiscal Substitutivo, e não da notificação do lançamento original.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS GERADORES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Verifico que o acórdão paradigma entende que para fins de apuração da decadência em caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando não há pagamento antecipado e ainda que o tributo tenha sido declarado, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do CTN.

O v. acórdão recorrido seguiu a mesma orientação do paradigma reconhecendo que em caso de inexistência de pagamento a decadência deve observar o artigo 173 do CTN, tendo determinado a aplicação do artigo 150, §4º do CTN em função da existência de pagamentos parciais, como se verifica da transcrição abaixo:

“O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

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.

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como no presente caso, em que houve a efetiva declaração em GFIP, bem como recolhimento parcial, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (grifo nosso)

Face o exposto e considerando que no lançamento em questão foi efetuado em 22/12/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia, o fato de ter sido o processo convertido em diligência, de forma alguma nulificou o procedimento já em curso, razão pela qual deve ser essa data a utilizada para efeitos de aplicação da decadência quinquenal, como bem o fez o órgão julgador.

Diversamente do alegado pela Recorrente em suas razões de recurso especial não foi a entrega ou apresentação da GFIP que ensejou a aplicação da regra do artigo 150, §4º do CTN pela turma julgadora, mas sim a existência de pagamento parcial do tributo.

Assim, tanto o acórdão paradigma como o acórdão recorrido convergem em relação à aplicação dos artigos 173, inciso I, ou 150, §4º do CTN, dependendo ou não da existência de pagamento, não existindo divergência jurisprudencial no presente caso, razão pela qual não se pode conhecer do recurso especial neste tópico.

(ii) Decadência – Correta interpretação do artigo 150, §4º, do CTN

A Recorrente sustenta, ainda, divergência jurisprudencial em relação à correta interpretação do art. 150, § 4º, do CTN. Pretende a Recorrente que seja reformado o v. acórdão recorrido para que se considere que a existência do lançamento original ou do mandado de procedimento fiscal configure “pronunciamento” da autoridade fiscal, afastando a contagem da decadência com base na data do fato gerador. Para tanto a Recorrente apresentou como paradigma o acórdão n.º 2301-01.568, que se encontra assim ementado:

“DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO DESNECESSÁRIA NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4 do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do

montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, temos omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que fixa a regra decadencial no art. 173, inciso I do CTN."

Em suas razões de recurso especial a Recorrente transcreve o seguinte trecho do acórdão paradigma, *in verbis*:

"Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o dies a quo da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 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.

Notamos que o texto legal refere-se a urna homologação tácita por parte da Fazenda Pública — "considera-se homologado" é a expressão utilizada no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco "se tenha pronunciado". A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão "pronunciado" não conduz a urna interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, "emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente". Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do caput do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão "pronunciado". Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não

atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável. (Destaque nosso)”

Com base no referido paradigma pretende a Recorrente que o lançamento original ou a data de ciência do mandado de procedimento fiscal seja considerado como “pronunciamento” da administração nos termos do §4º do CTN, afastando-se a decadência.

A meu ver as situações fáticas envolvidas no presente caso e no paradigma também apresentam diferenças relevantes que impedem o confronto de teses pleiteado pela Recorrente.

No presente caso, o v. acórdão determinou que a contagem do prazo decadencial tomasse por base a data em que a contribuinte foi notificada do lançamento substituto (e não a data da notificação do lançamento original), considerando que o lançamento original era totalmente imprestável.

O lançamento original foi tido pelo v. acórdão recorrido como materialmente “inválido”, razão pela qual somente com o lançamento complementar a contribuinte foi efetivamente cientificada da infração que lhe foi imputada podendo exercer seu direito de defesa. Consta do acórdão recorrido:

“A Secretaria da Receita Previdenciária de São Paulo SUL – SRPSul, ao analisar o relatório fiscal e considerando as razões expostas pela ora Recorrente, entendeu por bem devolver os autos ao Fiscal Notificante, para que este elaborasse novo relatório fiscal, vez que a autuação originalmente perpetrada não continha elementos básicos do ato de lançamento, tais como a discriminação dos fatos geradores, a indicação da sua origem, a discriminação das contribuições que foram objeto de lançamento, a indicação do fundamento legal para a cobrança do SEST SENAT, etc. É o que se verifica dos trechos da decisão da SRPSul, abaixo transcritos (fls. 354356):

(...)

Diante da imprestabilidade do relatório fiscal original, o qual foi efetivamente substituído por novo relatório fiscal, por expressa determinação do órgão julgador de primeira instância, não se pode admitir que o lançamento original, cuja ciência do contribuinte ocorreu em 22/12/2006, seja instrumento hábil a cessar o transcurso do prazo decadencial.

Ora, não pode a Receita Federal valer-se de atos de lançamento inválidos, que não contém os mínimos elementos para possibilitar ao contribuinte a exata compreensão da cobrança contra si perpetrada, para fazer cessar contra si o prazo decadencial que fulmina o crédito tributário.

Se isso fosse possível, as autoridades fiscais estariam autorizadas a lavrar, nas proximidades do prazo decadencial, autos de infração desprovidos de seus fundamentos básicos de

validade, apenas para resguardar o seu direito à futura cobrança, confiantes na determinação por parte dos órgãos julgadores da elaboração de relatórios fiscais substitutivos, razões complementares, esclarecimentos adicionais, etc, com vistas a sanar os vícios da autuação original.

(...)

Entendo que em situações como a dos presentes autos, em que o lançamento original é totalmente imprestável e não subsistiria de per si, motivando a determinação por parte do órgão julgador de primeira instância da lavratura de verdadeiro lançamento substitutivo, o prazo decadencial deve ser contado tomando por base a data da notificação do lançamento substitutivo, e não a data da notificação do lançamento original.

(...)

Desse modo, considerando que a ciência do relatório complementar ocorreu no dia 23/03/2009 e que o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a teor do artigo 150, §4o do CTN, entendo que estão decaídas as competências compreendidas no período de 09/2001 a 02/2004.”

Pelo exame do acórdão paradigma não é possível inferir qual teria sido a conclusão do referido acórdão em uma situação como a dos presentes autos em que a notificação original foi desconsiderada tendo em vista a existência de um lançamento complementar. De fato, o acórdão paradigma não envolvia situação em que houve cancelamento por vício formal de lançamento anterior, não sendo possível assegurar que as conclusões ali exaradas seriam mantidas diante de quadrante fática assemelhado ao do acórdão recorrido.

Estamos, portanto, diante de situações diversas que não possuem comparabilidade para fins de verificação de teses jurídicas divergentes a ensejar o acesso à instância especial. Assim, não conheço do recurso especial em relação a este item.

Nulidade

Por fim, como se verifica dos autos, o recurso foi interposto objetivando a discussão da natureza (formal ou material) do vício na descrição dos fatos, tendo em vista a divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos n°s 203-09.332 e 3201-00.248. Os acórdãos paradigmas encontram-se assim ementados:

Acórdão n° 203-09.332

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição.

Processo anulado ab initio.”

Acórdão n° 3201-00.248

“É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código

Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa.”

Verifico, com base nas ementas acima transcritas, que a ausência de descrição clara e precisa dos fatos geradores foi considerada como nulidade por vício formal.

No presente caso, no entanto, o v. acórdão recorrido considerou que a ausência de descrição dos fatos geradores que ensejaram o lançamento tributário implica em nulidade por vício material do lançamento.

Ressalto, ademais, que embora em ambos os casos o resultado seja a anulação do lançamento está presente o interesse processual da Procuradoria da Fazenda Nacional na medida em que a declaração da nulidade por vício formal é passível de posterior convalidação. Entendo, portanto, que neste ponto caracterizou-se a divergência de interpretação.

Assim, conheço parcialmente do presente recurso para admitir a discussão nesta instância especial acerca da natureza - formal ou material - do vício que ensejou a anulação do lançamento.

Mérito

No mérito a discussão submetida a este Colegiado é a natureza do vício (formal ou material) presente no lançamento.

A meu ver andou bem a decisão recorrida.

No presente caso, como detalhadamente analisado pelo v. acórdão recorrido, a decisão de primeira instância determinou a elaboração de relatório complementar tendo em vista a ausência de elementos básicos no lançamento original, a saber: falta de discriminação dos fatos geradores, indicação da sua origem, discriminação da contribuições objeto de lançamento, indicação dos fundamentos legais, etc.

Em decorrência de tal determinação foi produzido o Relatório Substituto da NFLD (fls. 361/366), considerado pelo v. acórdão recorrido como um efetivo (e novo) lançamento ante as irregularidades apresentadas pelo lançamento original. Ocorre que o relatório substitutivo não desempenhou o papel a que se deveria prestar, deixando de explicitar com a necessária clareza os fatos geradores e a motivação do lançamento.

Nesse sentido, transcreve-se trecho do voto vencedor que integra v. acórdão recorrido (fls. 554/555):

“O relatório fiscal original não continha os mínimos requisitos de validade, motivo pelo qual foi determinada pela SRP-SUL a elaboração de relatório fiscal substitutivo que, na verdade, corresponde à lavratura de um verdadeiro lançamento substitutivo ao original.

Processo nº 14485.001968/2007-47
Acórdão n.º 9202-003.285

CSRF-T2
Fl. 16

considerar que o lançamento se aperfeiçoou adequadamente, pelo que deve ser ele considerando improcedente.

Não vou neste ponto me alongar sobre a diferença entre improcedência e nulidade por vício material, sendo relevante que em ambos os casos o lançamento é imprestável e não pode ser convalidado como acontece na hipótese de vício formal.

Assim, no presente caso, face à ausência de motivação acima detalhada, cabe a este E. Colegiado manter o v. acórdão recorrido.

Destarte, conheço parcialmente o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad