



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

**Processo nº** 14485.002041/2007-24  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-003.587 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de julho de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrentes** NEDLLOYD DO BRASIL NAVEGAÇÃO LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1995 a 30/04/2005

SOCIEDADES LIMITADAS. ADMINISTRADORES NÃO-SÓCIOS. ENQUADRAMENTO PREVIDENCIÁRIOS.

A partir da vigência do Novo Código Civil (Lei n. 10.406/2002), os administradores não sócios das sociedades de quotas por responsabilidade limitada são enquadrados no RGPS como contribuintes individuais.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. REAJUSTAMENTO CONFORME LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente podem ser considerados salário-de-contribuição os valores efetivamente pagos aos segurados, descabendo a inclusão de parcelas com base na legislação do imposto de renda.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/1995 a 30/04/2005

EMISSÃO DE RELATÓRIO FISCAL SUBSTITUTIVO. INTRODUÇÃO DE NOVOS FUNDAMENTOS. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Nos casos em que há elaboração de Relatório Fiscal Substitutivo com o objetivo de apresentar novos fundamentos ao lançamento, considera-se como constituído o crédito tributário na dada da ciência pelo sujeito passivo do novo relatório.

**PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR**

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) negar provimento ao recurso de ofício; e II) Quanto ao recurso voluntário, reconhecer a decadência do lançamento.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto pela 12.<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em São Paulo I (SP) contra o seu Acórdão de n. 16-26.500, fls. 383 e segs., que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo para desconstituir a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n. 35.808.895-0.

A incorporadora da notificada também recorreu desta decisão, mediante peça de fls. 431 e segs.

Na decisão recorrida entendeu-se pela decadência parcial do lançamento, haja vista que a sua científicação pelo sujeito passivo deu-se em 29/12/2005 e as competências envolvidas são de 01/1995 a 04/2005. Foi aplicada a norma do inciso I do art. 173 do CTN, pela qual foi excluído o período até 11/1999.

Foi afastada a preliminar de incompetência da autoridade lançadora. Entendeu o órgão *a quo* que, independentemente da incorporadora ter sua sede no Estado do Rio de Janeiro, a auditoria se deu na incorporada, cuja domicílio fiscal era no Município de São Paulo. Assim, não houve irregularidade no fato do auditor designado ser a época do lançamento lotado na extinta Delegacia da Receita Previdenciária em São Paulo Sul.

Também restou desacolhida a tese defensória do cerceamento ao direito de defesa. Para a DRJ os demonstrativos e esclarecimentos prestados pelo fisco no relatório fiscal e anexos foram suficientes para que a empresa pudesse se defender, não se verificando qualquer prejuízo ao sujeito passivo em razão de falta de clareza nos elementos apresentados pela auditoria fiscal.

O órgão de primeira instância concluiu que carece de razão o argumento de que o fato do fisco não indicar o valor remanescente do crédito após a sua sugestão de retificação representaria nulidade do lançamento por falta de liquidez. Na decisão recorrida entendeu-se que a retificação no crédito somente se concretiza após a prolação do acórdão, portanto, somente neste momento é que deve ser informado ao sujeito passivo qual o valor remanescente após as exclusões decorrentes das conclusões do fisco em sede de diligência fiscal e daquelas que o órgão julgador reconheceu ao apreciar a lide.

Quanto aos trabalhadores denominados “expatriados”, a DRJ concluiu que a defesa não conseguiu demonstrar que os mesmos tinham contrato de trabalho com a empresa holandesa P&O Nellyod B.V., tampouco que os mesmos eram filiados a regime previdenciário no exterior. Entendeu-se ainda que o fisco demonstrou a ocorrência dos pressupostos da relação de emprego para os trabalhadores em questão.

Todavia, acatando a sugestão do fisco, decidiu excluir do lançamento a remuneração destes trabalhadores a partir de 01/2003, haja vista que o Novo Código Civil, Lei n. 10.406/2002, criou a figura do administrador não-empregado, enquadrado no RGPS na categoria de contribuinte individual.

Foi mantido o entendimento do fisco quanto à aplicação da alíquota RAT de 3%. Para a DRJ, a empresa se enquadrhou perante o CNPJ com o CNAE 6322.3, cuja alíquota é de 3%, a qual a própria notificada passou a declarar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP a partir da competência 08/2000.

O lançamento da contribuição do Salário-Educação foi declarado procedente, pois, no entender do órgão de primeira instância, a empresa não informou na GFIP as remunerações que deram ensejo à NFLD, além de que deixou de comprovar a existência de convênio para recolhimento direto ao FNDE.

A DRJ retificou as bases de cálculo apresentadas pelo fisco, por entender que o critério para reajuste das remunerações não seria aplicável para fins de apuração das contribuições previdenciárias, sendo válido apenas para lançamentos relativos ao imposto de renda.

Foi indeferido o pedido para a juntada de novos documentos, sob a justificativa de que os elementos constantes dos autos já seriam suficientes para o deslinde da contenda, além de que a empresa, com a realização de duas diligências fiscais, teve tempo suficiente para acostar os papéis necessários à comprovação das suas teses.

No recurso a empresa apresentou as alegações abaixo.

O período de 01/1999 a 12/2003 também está fulminado pela decadência, isso por que a NFLD foi retificada em 28/12/2009, o que corresponde a um novo lançamento. Assim, aplicando-se o § 4.º do art. 150 do CTN, cabe a exclusão das citadas competências.

Deve ser declarada a nulidade do lançamento, posto que a falta de clareza nos esclarecimentos relativos à composição da base de cálculo representa afronta ao princípio constitucional da ampla defesa.

Observa-se omissão do fisco quando não apresenta de forma clara a composição do valor lançado e cobrado e também contradição, quando menciona que a base de cálculo encontra-se demonstrada em planilha anexa, todavia, esta não traz os dados de forma individual e transparente.

Verifica-se incompetência da autoridade lançadora, uma vez que a empresa incorporadora tem sede no Estado do Rio de Janeiro, portanto, somente poderia ter sido autuada por agente estatal vinculado a repartição localizada neste Estado.

É irrefutável a iliquidez da NFLD, posto que não apresenta o montante total apurado.

Ao final, pede o reconhecimento da decadência parcial e a declaração de nulidade do lançamento em decorrência dos vícios apontados.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

**Admissibilidade**

O recurso de ofício deve ser admitido, posto que o valor exonerado foi de R\$ 2.024.268,63, portanto, acima do valor mínimo fixado pela Portaria MF n.º 03, de 03/01/2008<sup>1</sup>.

O recurso voluntário, por atender aos pressupostos de tempestividade e legitimidade, também merece conhecimento.

**Recurso de Ofício****a) Decadência**

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

*Art. 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.*

.....

*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.*

*(...)*

<sup>1</sup> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

Na situação sob enfoque, observo que a adoção do inciso I do art. 173 do CTN leva ao reconhecimento da decadência para o período até 11/1999, haja vista que, para a DRJ, a ciência do lançamento ocorreu em 12/2005.

Assim, o recurso de ofício não merece provimento quanto a esse ponto.

## **Demais exclusões**

A DRJ por sugestão do fisco excluiu do crédito os valores pagos aos expatriados a partir da competência 01/2003. Eis a justificativa:

*“De acordo com o Relatório Fiscal Substitutivo, a Lei nº 10.406, de 10/01/2002, alterou o Código Civil e introduziu a figura do administrador não-empregado na sociedade limitada, passando a vigorar em 1 (um) ano após sua publicação, o que significa que a partir de 01/2003, os trabalhadores em questão passaram a ser caracterizados como contribuintes individuais.*

*Desta forma, e considerando o período decadente, conforme acima demonstrado, na emissão do Relatório Fiscal Substitutivo e planilhas de cálculo do novo salário-de-contribuição, assim como planilhas demonstrativas dos gastos individuais dos administradores, o Auditor Fiscal considerou como salário-de-contribuição de segurados empregados somente as remunerações e despesas pessoais do período de 12/1999 a 12/2002.”*

A exclusão das contribuições relativas ao período de 01/2003 a 04/2005 deve ser mantida. A justificativa do fisco para considerar os “Gerentes Delegados” como empregados foi que para as sociedades de quotas de responsabilidade limitada, até a entrada em vigência do Novo Código Civil, não existia a figura do administrador não-sócio. Ou seja, até dezembro de 2002, os gerentes das limitadas ou eram sócios ou eram empregados.

Assim, após a entrada em vigência da Lei n. 10.406/2002, o fundamento para justificar a tributação restou prejudicado, sendo acertada a decisão de primeira instância quanto a exclusão das competências 01/2003 a 04/2005.

Para o período mantido, 12/1999 a 12/2002, a DRJ retificou a base de cálculo para excluir a parcela que o fisco incluiu na remuneração com fundamento nos arts. 43, 74, 622 e 675 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Para o órgão *a quo*, o fato do sujeito passivo não haver efetuado o desconto do imposto de renda na fonte sobre as remunerações indiretas obtidas da contabilidade, autorizaria a recomposição da base de cálculo para fins de cobrança do imposto de renda, todavia, jamais poderia ser utilizada para majorar o salário-de-contribuição.

De fato, vejo que a DRJ concluiu com acerto quanto à retificação da base de cálculo das contribuições. É que somente os valores efetivamente pagos aos segurados pode figurar no salário-de-contribuição, não devendo ser chancelada o acréscimo deste com esteio na legislação do imposto de renda.

## Recurso Voluntário

### a) Decadência

A empresa argumenta que quando da emissão de relatório fiscal substitutivo, do qual somente foi cientificada em dezembro de 2009, fulminaria pela decadência o período que vai até 12/2003.

Cabe-nos, então, verificar se a emissão de novo relatório fiscal com reabertura do prazo de defesa equivale a uma nova lavratura ou se devemos considerá-la apenas um incidente ocorrido no curso do processo administrativo fiscal, uma vez que o documento de constituição do crédito é o mesmo, ou seja, a NFLD manteve o número de identificação original.

Vamos aos fatos. O lançamento se refere à exigência das contribuições patronais e dos segurados incidentes sobre as remunerações pagas a trabalhadores estrangeiros em cargos de “Gerentes Delegados”, sendo estes considerados como “expatriados” pela notificada. Entendeu o fisco que estas pessoas deveriam ser enquadradas perante o RGPS na condição de segurados empregados.

Assim se pronunciou o fisco no relatório original (fls. 112 e segs.):

*“Sendo a empresa constituída sob a forma de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Ltda, os sócios proprietários; uma pessoa física e uma pessoa jurídica, ressaltando que o sócio pessoa física representa o sócio pessoa jurídica, designaram Gerentes para exercerem a administração da empresa, em conjunto com o sócio proprietário, pessoa física, substituindo-os conforme determinação em Contrato Social, dentre eles os senhores Harm Jansen, Robbert Jan Van Trooijen e Luis Garat, todos holandeses, devidamente autorizados a exercerem atividades no país, tendo as despesas, ora objeto de base para cobrança das contribuições previdenciárias, lançadas em contas que são creditadas como reembolsadas pela sócia majoritária, porém não comprovadas.*

*Os valores referentes aos pagamentos de remunerações dos mencionados trabalhadores, bem como demais benefícios concedidos - entre eles despesas com moradia - encontram-se discriminados, alguns meses como exemplo, em planilhas anexas ao presente. Os totais constam no Anexo Levantamento CD - - Caracterização, de Gerentes Delegados como Segurados Empregados, para anterior à Guia de Recolhimento do FGTS e*

*Informações à Previdência Social - GFIP, e CDG referente ao período com GFIP, não declarado e lavrado respectivo Auto de Infração - AI.”*

Ao tratar da verificação do fato gerador, a autoridade lançadora mencionou a prerrogativa do fisco de identificar a relação empregatícia e exigir as contribuições correspondentes, valendo-se do Princípio da Primazia da Realidade. Depois identificou as contas contábeis de onde foram extraídas as remunerações utilizadas na apuração.

A seguir, passou a abordar sobre os pressupostos fático-jurídicos da relação empregatícia, para demonstrar que efetivamente os “expatriados” eram empregados da notificada.

Acrescentou ainda que não houve, por parte da empresa, qualquer comprovação de que os mencionados trabalhadores mantinham algum vínculo com outro empregador ou que estavam acobertados por regime previdenciário em seu país de origem.

Apresentada a defesa, o órgão de primeira instância achou por bem converter o julgamento em diligência, fls. 160 e segs., de modo que a autoridade lançadora providenciasse a emissão de relatório fiscal substitutivo para que fossem individualizadas para todo o período da NFLD as remunerações recebidas pelos expatriados, com indicação dos valores e da conta contábil utilizada. Solicitou-se ainda que o fisco justificasse, no relatório suplementar, o procedimento utilizado para fixar a alíquota RAT, uma vez que não teria ficado claro como foi definida a atividade preponderante da notificada.

Às fls. 170, consta pronunciamento do auditor responsável pela lavratura, no qual ele admite que se equivocou no enquadramento do sujeito passivo para definição da alíquota RAT. Em relação à discriminação das remunerações o fisco assim se pronunciou:

*“2. Os valores discriminados por beneficiário não foi possível pela não apresentação das folhas de pagamento, lavrado o respectivo AI, também não foi apresentada relação contendo todos os pagamentos efetuados a e para os gerentes, também lavrado o respectivo AI. Logo, nos valores constantes desta NFLD, na rubrica salário, está incluso o sócio gerente, pois na conta de imposto de renda na fonte a recolher o pagamento do retido é nominal em diversos meses.*

*3. Utilizando-se dos valores recolhidos de IRRF podemos a aferir o salário individual. Os documentos do contribuinte são arquivados em empresa especializada na cidade de Santos, como todos os empregados foram demitidos (último em 04/2006) e diversos admitidos na Empresa MAERSK BRASIL BRASMAR LTDA, CNPJ 30.259.220/0002-86, representante alega dificuldades para deslocar uma pessoa para selecionar os documentos.*

Por fim, a autoridade lançadora sugeriu a anulação do lançamento, sob a seguinte justificativa:

*“5. Tendo em vista os fatos acima mencionados, sugiro a anulação desta NFLD para emitir duas NFLD substitutivas, sendo uma com a remuneração do sócio gerente a partir de 05/96, e uma com os gerentes nomeados a partir de 01/95.”*

O órgão de primeira instância devolveu novamente o processo para a fiscalização, aduzindo que apenas parte do lançamento conteria vício insanável, qual seja o tratamento de remuneração de sócio como se fora empregado, no período a partir de 01/2003. Assim, determinou a emissão de relatório substitutivo para sanear as incorreções, reabrindo-se o prazo de defesa.

O relatório substitutivo foi juntado às fls. 201 e segs. Ali o fisco apresenta relação com cinco segurados, quando havia apresentado três no relatório original.

No relatório substitutivo são apresentados ainda mais detalhes sobre a forma de pagamento da remuneração aos expatriados e a sistemática de contabilização dos valores envolvidos.

No item 5 do relatório substitutivo, a autoridade esclarece o procedimento utilizado para mensuração do salário-de-contribuição, no qual levou em conta a base de cálculo do IRPF para recompor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Os passos seguidos encontram-se nas planilhas de fls. 214/218.

Depois o fisco esclarece que o período da NFLD passaria a ser de 12/1999 a 12/2002, em razão do reconhecimento da decadência conforme Súmula Vinculante n. 08 do STF e da criação da figura do administrador não-sócio pelo Código Civil de 2002.

A leitura do relatório fiscal substitutivo não deixa dúvida de que após a diligência fiscal, a autoridade lançadora refez o lançamento, apresentando inovações quanto ao período do débito, as parcelas envolvidas e a composição da base de cálculo.

Observa-se que a NFLD, que antes abrangia o período de 01/1995 a 04/2005, restringiu-se às competências de 12/1999 a 12/2002. Também foi reconhecido equívoco quanto ao enquadramento da empresa para definição da alíquota RAT e, por fim, foi alterado o procedimento para composição da base de cálculo.

Diante do teor do novo relatório, não há dúvida que se trata de novo lançamento, devendo-se considerar como data da ciência da NFLD aquela em que o contribuinte recebeu o relatório substitutivo, qual seja, 28/12/2009, ver fl. 213.

Sobre questão semelhante esta Turma já se pronunciou, conforme Acórdão n. 2401-003.075, assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/09/2001 a 28/02/2006*

*LANÇAMENTO INSUBSTINTE 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.*

*A falta de indicação precisa dos fatos que motivaram o lançamento, bem como da origem do crédito tributário lançado, fulminam o lançamento da nulidade, por vício material.*

Para contagem da decadência cabe a aplicação do § 4.º do art. 150 do CTN, haja vista que há recolhimentos, conforme o Relatório de Documentos Apresentados, fls. 66 e segs. Devemos estender, por esse motivo, o reconhecimento da decadência até a competência 11/2004, posto que a ciência do lançamento, com recebimento do relatório fiscal substitutivo, ocorreu em 28/12/2009.

Considerando que o período posterior foi excluído pela decisão de primeira instância, ficam prejudicados os demais argumentos constantes no recurso do sujeito passivo.

## Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar provimento ao recurso voluntário.

Kleber Ferreira de Araújo.