



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

Processo n° 15563.000704/2009-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.880 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente PERSONAL SERVICE RECURSOS HUMANOS E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - APLICAÇÃO DO ART. 173, I, CTN - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA PELA FISCALIZAÇÃO. O prazo para constituição do crédito tributário, quando originado de dolo, fraude ou simulação, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Entretanto, é necessário que o fiscal autuante demonstre de forma clara e precisa a presença de tais elementos no caso concreto, não sendo suficiente para a caracterização de dolo a simples alegação de erro de declaração em GFIP.

DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

As contribuições previdenciárias, como espécie de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, submetem-se à regra do prazo decadencial quinquenal previsto no art. 150, § 4º, do CTN, desde que tenha havido o pagamento antecipado, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade do prazo decenal veiculado na Lei n.º 8.212/91, nos termos da Súmula Vinculante n.º 08. Havendo recolhimento pelo contribuinte nas competências fiscalizadas, mesmo que parcial, deve o prazo decadencial ter como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, na forma do referido dispositivo, consoante Súmula CARF n.º 99.

SALÁRIO-FAMÍLIA - GLOSA DE DEDUÇÕES - FALTA DE COMPROVAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DOS ARTS. 67 E 68 DA LEI N.º 8.213/91 - LANÇAMENTO MANTIDO

Os valores pagos pelo contribuinte a título de salário-família podem ser deduzidos das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha, na

forma do art. 68 da Lei n.º 8.213, cabendo ao contribuinte, entretanto, comprovar a regularidade dos pagamentos e das deduções realizadas mediante a apresentação dos documentos relativos aos pagamentos, tais como certidão de nascimento do filho do segurado, atestado de vacinação obrigatória e comprovação de frequência escolar. Não tendo sido provada a regularidade das deduções, deve a glosa ser mantida.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: a) excluir do lançamento as contribuições até 11/2004, face a aplicação da decadência quinquenal; b) no mérito, negar provimento ao recurso.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Presidente em Exercício

Carolina Wanderley Landim - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carlos Henrique de Oliveira, Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares, Kleber Ferreira de Araújo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração cientificado ao contribuinte em 23/12/2009 por meio do qual se exige crédito tributário decorrente de glosas de deduções indevidas a título de salário-família nas competências 01/2004 a 12/2004, apuradas mediante batimento entre os valores de Massa Salarial informados por meio da Relação Anual de Informações Social – RAIS, folhas de pagamento e os valores informados em GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.

A Recorrente apresentou Impugnação (fls. 83/89) em face do Auto de Infração, na qual sustentou, em síntese:

- A extinção dos créditos anteriores à competência 12/2004 pela decadência, a teor do art. 150, § 4º, CTN, uma vez que houve recolhimento antecipado em todos as competências;
- Não é aplicável ao caso concreto o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, uma vez que não há prova alguma da prática de conduta dolosa por parte da Recorrente ou de seus dirigentes, além do que a fraude não se presume, devendo ser cabalmente demonstrada;
- As contribuições exigidas no presente caso decorrem de recolhimento a menor por conta de “declaração inexata”, segundo afirma o próprio fiscal autuante;
- Que durante o período fiscalizado possuía em média 3.500 empregados registrados em folha, recolhendo mensalmente vultuosas quantias a título de contribuições previdenciárias, logo, as deduções de salário-família se mostram compatíveis com o elevado número de segurados a seu serviço e representam percentuais pequenos em comparação aos montantes recolhidos;
- Que o fisco não aponta de forma clara e conclusiva a origem das diferenças objeto do lançamento, as quais possivelmente foram ocasionadas pelo sistema de folha de pagamento gerador da GFIP, onde poderiam, por erro de informática, ter sido alocados valores maiores em outros itens, tais como “terceiros” ou “contribuição de funcionários” e “contribuição da empresa” e, ao mesmo tempo, distorcendo os valores de Salário-Família informados, sem qualquer prejuízo à Fazenda.

Apreciando a Impugnação apresentada pela Recorrente, a 10ª Turma da DRJ/RJ1 II na Sessão de 25/05/2010, mediante o Acórdão n.º 12.30.667, decidiu julgar o lançamento procedente, em suma, sob o seguintes fundamentos:

- O Relatório Fiscal, em conjunto com os anexos que integram o Auto de Infração, atenderam plenamente aos requisitos previstos na legislação, identificando os fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal

para o lançamento, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte, não havendo qualquer nulidade a ser declarada;

- Quanto à decadência, de acordo com a Súmula Vinculante n.º 08 do STF, é inconstitucional o art. 45 da Lei n.º 8.212/91, devendo o prazo decadencial obedecer às disposições do CTN. No caso concreto, a fiscalização entendeu pela aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, em razão da caracterização de conduta dolosa pelo fato de repetir mensalmente o mesmo erro de fazer deduções extremamente superiores a que tinha direito, deixando de recolher o total das contribuições devidas, o que motivou a lavratura de Representação para Fins Penais pela prática, em tese, do crime de sonegação previdenciária;
- O termo inicial da contagem do prazo decadencial é o dia 01/01/2005, e o final, por sua vez, 31/12/2009. Como a ciência da autuação ocorreu em 28/12/2009, não há que se falar em decadência;
- A empresa não comprovou que as deduções de salário-família, informadas em GFIP, estão corretas e que se deram de acordo com os requisitos previstos nos artigos 67 e 68, da Lei n.º 8.213/91, ou seja, mediante a apresentação de certidão de nascimento, atestado de vacinação e de comprovação de frequência na escola dos dependentes, pelo que os valores pagos a título de salário-família indevidamente integram o salário-de-contribuição;
- Quanto à afirmação de que não há prova alguma de conduta “dolosa” por parte da empresa e/ou dos dirigentes, não é o contencioso administrativo fiscal o foro competente para o julgamento da ocorrência ou não do crime tipificado no art. 337-A, III, do Código Penal, pelo que as justificativas trazidas devem ser apresentadas em sede de eventual e futura ação penal, não interferindo no deslinde do presente processo.

Intimada dos termos do referido acórdão em 16/07/2010 (fls. 142), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 11/08/2010 (fls. 145/153), no qual reitera as alegações lançadas na Impugnação e sustenta, em apertada síntese:

- A extinção do crédito tributário relativo às competências 01/2004 a 11/2004 pela decadência, com fundamento no art. 150, § 4º, CTN, uma vez que houve recolhimento antecipado de contribuições por parte do contribuinte;
- A fiscalização afirma a prática de conduta dolosa pelo contribuinte, a fim de invocar a aplicação do art. 173, I, do CTN ao caso concreto, contudo, ao aplicar a multa, compara a de 24% prevista na legislação em vigor à época dos fatos geradores com a de 75%. Conclui, portanto, que *se realmente tivesse alguma prova da conduta “dolosa” por parte da empresa seria o caso de aplicação do § 1º da Lei n.º 9.430/96, o que resultaria na mudança no quadro comparativo para: “Multa Atual (150%)”*;
- A cobrança objeto dos autos decorre de mera insuficiência de contribuição por “declaração inexata”, segundo o próprio fisco, não

havendo que prosperar a pretensão de deslocar o prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN;

- No mérito, reitera os argumentos lançados na Impugnação.

Requeru, ao final, fosse conhecido e provido o Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Wanderley Landim - Relatora

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual conheço o presente recurso.

No caso ora analisado, a fiscalização constatou a ocorrência de deduções indevidas a título de salário-família em razão de os valores informados a tal título em GFIP serem superiores àqueles indicados na RAIS e folhas de pagamento da Recorrente, no período de 01/2004 a 12/2004.

Neste contexto, entendeu que a Recorrente teria praticado conduta dolosa ao repetir tal prática ao longo das competências fiscalizadas, conforme consta do item 4.1 do Relatório Fiscal, às fls. 47, abaixo transcrito na íntegra:

4.1. – Foi usada a decadência anual do art. 173-I-CTN, pela caracterização de conduta dolosa ao repetir mensalmente o mesmo erro de fazer deduções extremamente superiores a que tinha direito, deixando de recolher o total das contribuições devidas. Essa situação, em tese, configura crime de sonegação de contribuição previdenciária, motivo pelo qual será lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

Analisando-se o Relatório Fiscal, constata-se que este é o único trecho em que a fiscalização demonstra a suposta prática de conduta dolosa, a qual atrairia a aplicação do art. 173, I, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial, ao invés do art. 150, § 4º, CTN.

A DRJ, por sua vez, seguiu a mesma linha e manteve o lançamento atestando a inexistência de extinção dos créditos tributários objeto do Auto de Infração pela decadência a teor da regra constante do art. 173, I, do CTN, transcrevendo o trecho do relatório fiscal acima mencionado para concluir *existirem elementos suficientes à aplicação da citada regra.*

Entendo, contudo, que tal entendimento não merece prosperar.

Com efeito, o *caput* do art. 150 do CTN consigna que, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, desde que haja pagamento antecipado. Trata-se, portanto, de norma específica aplicável a tributos desta natureza e que apenas deve ser afastada, nos termos ali previstos, *se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Neste contexto, incumbia à autoridade lançadora o ônus de comprovar, de forma clara, a ocorrência de tais atos, a fim de afastar a regra específica do art. 150, § 4º e aplicar a regra geral do art. 173, I, ambos do CTN, ao caso concreto.

A simples menção, no Relatório Fiscal, ao fato de ter a Recorrente cometido o mesmo erro repetidamente ao declarar equivocadamente os valores de Salário-Família em

GFIP não é suficiente, na visão desta Relatora, para a caracterização do *dolo* exigido pela lei para afastar a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150 do CTN.

Isto porque o *dolo*, como aponta a doutrina penalista, é *a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo). [...] Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito.* (PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, 6.ed., Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113).

O simples fato de se repetirem erros de declaração em GFIP não é suficiente, no entendimento desta Relatora, para a caracterização do *dolo*. Trata-se, a meu ver, de erros repetidos e nada mais.

Entendimento semelhante possui a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a mera conduta reiterada do contribuinte não é suficiente para caracterização de conduta dolosa, fraude ou simulação, sendo necessária a demonstração cabal das mesmas, vejamos:

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Recurso especial negado.

(CSRF. Acórdão 9202-003.644 – 2ª Turma. Sessão de 04.03.2015)

MULTA. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DEMONSTRAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A omissão de rendimentos - em face de verificação de depósitos bancários sem origem - não configura, por si só, a prática de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964, pois há, para tanto, a obrigatoriedade de demonstração cabal do evidente intuito por parte do sujeito passivo. No presente caso, o evidente intuito de fraude não ficou demonstrado, motivo para a correta desqualificação da multa.

Recurso Especial do Procurador Negado.

(CSRF. Acórdão 9202-002.577 – 2ª Turma. Sessão de 06.03.2013)

Ora, o próprio fato de o contribuinte registrar em suas folhas de pagamento o valor supostamente correto do salário-família pago depõe contra o entendimento da fiscalização da prática de conduta dolosa visando à sonegação. Não faria sentido que aquele que tem a intenção de lesar o Fisco mediante o recolhimento a menor de contribuições previdenciárias informasse em folha de pagamento o valor correto e, em GFIP, valores superiores ao devidos.

Pelo contrário, tal prática apenas reforça o fato de que houve informação incorreta lançada em GFIP, porquanto a Recorrente teria consignado corretamente em suas folhas de pagamento o valor desembolsado a título de salário-família no mês e, ao informá-lo em GFIP, laborou em equívoco.

A consequência da dedução a maior dos valores pagos a título de salário-família é a glosa destas deduções, com a consequente cobrança das contribuições indevidamente não recolhidas, não sendo possível se afirmar, sem outros elementos de prova, a prática de conduta dolosa na dedução além do montante devido.

Neste contexto, não tendo restado demonstrado pela fiscalização a prática de ato doloso, entendo que deve ser aplicado no caso concreto a regra do art. 150, § 4º, do CTN, e não a do art. 173, I, do CTN.

Cumprido destacar, ainda, que não há dúvidas quanto à existência de recolhimentos por parte da Recorrente nas competências fiscalizadas, uma vez que os valores lançados referem-se justamente àqueles das deduções glosadas, não tendo a fiscalização afirmado que as deduções levaram à redução do valor total a recolher nas competências fiscalizadas.

Logo, no presente caso deve ser aplicado o entendimento consubstancializado na Súmula de nº 99 deste CARF, a qual afirma 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.

Desta forma, a conclusão é a de que se encontram extintos pela decadência, de acordo com a regra contida no art. 150, § 4º do CTN, os créditos tributários correspondentes às competências 01/2004 a 11/2004, uma vez que a Recorrente foi cientificada do lançamento em 23/12/2009.

Por sua vez, em relação à competência 12/2004, entendo que deve ser o lançamento mantido, uma vez que, de fato, não trouxe a Recorrente aos autos elementos de prova que pudessem atestar que está correto o valor por ela informado na GFIP daquela competência a título de salário-família.

Como bem asseverou o acórdão recorrido, os arts. 67 e 68 da Lei n.º 8.213/91 preveem que o pagamento do salário-família é condicionado à apresentação da certidão de nascimento do filho e à apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória e de comprovação de frequência escolar, devendo o contribuinte manter arquivados pelo prazo decadencial os comprovantes dos pagamentos e as cópias de tais documentos, a fim de provar a regularidade dos pagamentos por ele realizados.

Neste contexto, incumbiria à Recorrente apresentar à fiscalização ou, ainda, trazer aos autos, os documentos que demonstrassem a regularidade dos valores por ela deduzidos a título de salário-família, o que não foi feito, razão pela qual deve o lançamento ser mantido neste ponto.

CONCLUSÃO

De todo o exposto, conheço do recurso voluntário para excluir do lançamento das contribuições devidas até a competência 11/2004, face à aplicação da decadência nos moldes do art. 150, §4º e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.