



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

Processo nº 16095.000604/2007-69
Recurso nº 251.488 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.127 – 2ª Turma
Sessão de 19 de outubro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ACCENTUM MANUTENÇÃO E SERVIÇOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/12/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, é entendimento majoritário deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ressalvados emendamentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - PESSOAS JURÍDICAS E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. A simples procedência de notificação fiscal, estribada na desconconsideração de personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente caracterização de segurados empregados, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de maneira a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ademais, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual oferece guarida a aludido procedimento, exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo laboral para que seja procedente o lançamento, nada dissertando a respeito da simulação, que

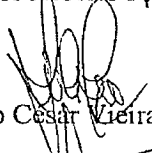
poderá ou não vir a ser demonstrada, não implicando, necessariamente, que um fato conduz a outro, sem que ocorra um aprofundamento em relação à imputação do crime fiscal.

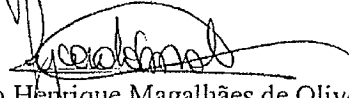
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Julio César Vieira Gomes (Relator), Caio Marcos Candido, Francisco Assis de Oliveira Junior e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.


Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente


Julio César Vieira Gomes – Relator


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator-Designado

EDITADO EM: 07 DEZ 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Arruda Coelho Júnior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial de contradição, interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão no qual se decidiu por dar provimento ao recurso voluntário, adotando-se a regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN mesmo quando comprovado nos autos a falta de pagamento parcial. Discute-se também que teria havido simulação pelo interessado para encobrir relação de emprego com a constituição de pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Eis a ementa do acórdão recorrido:

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CUSTEIO -
DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO
DECADÊNCIA**

É atribuída à fiscalização da SRP a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados da empresa contratante, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei n. 8.212/91.

Os elementos caracterizadores do vínculo empregatício estão devidamente demonstrados no relatório fiscal da NFLD.

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.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

ACORDAM os membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por unanimidade de

votos em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; II) por maioria de votos em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2001. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barrios (Relatora) e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a decadência somente até a competência 11/2000; e III) no mérito, em negar provimento ao recurso Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à decadência, o(a) Conselheiro(a) Elias Sampaio Freire.

E trechos do relatório e voto trazidos no acórdão recorrido:

Conforme o Relatório Fiscal e anexos (fls. 216 a 1.973), o fato gerador das contribuições apuradas ocorreu com a prestação de serviços, à notificada, das pessoas físicas, autônomos e empresários, consideradas segurados empregados da ACCENTUM pela fiscalização por ter sido constatada, segundo a auditoria, a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego.

Esclarece que os serviços foram contratados de pessoas jurídicas, mas foram prestados de forma pessoal pelos empresários, chamados de consultores pela contratante, tendo sido constatado, por meio da análise dos lançamentos contábeis, o pagamento a tais profissionais, entre outros, de vale refeição, seguro de vida, convênio, antecipação de pagamento, além de reembolso de despesas e disponibilização de planos de saúde.

Consta que as contribuições lançadas incidem sobre os valores pagos por meio de notas fiscais de serviços e que no cálculo da parte a cargo do segurado foram respeitados os limites máximos de contribuição em cada competência.

A autoridade fiscal relata que, apesar de intimada por meio do TIAD, a notificada não apresentou os contratos de prestação de serviços ou os apresentou de forma incompleta, o que ensejou a lavratura de Auto de Infração.

Voto

Tanto o Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 216 a 223) como o Discriminativo Analítico de Débito — DAD (fls. 04 a 36) são esclarecedores no sentido de que o lançamento refere-se a contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, não obstante serem decorrentes da descaracterização do vínculo pactuado e considerados pela fiscalização como empregados.

Assim sendo, considerando a ocorrência de pagamento parcial das contribuições incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e considerando que o presente lançamento diz respeito, também, a contribuições incidentes

sobre a remuneração de segurados empregados, entendo que houve o pagamento parcial das contribuições, caracterizando a antecipação do pagamento de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

...

Para comprovar a contrariedade, a Fazenda Nacional sustentou que deve ser aplicada a regra do artigo 173, I por duas razões: primeiro porque não comprovação de pagamento parcial das contribuições e, segundo, porque está comprovada a simulação:

No caso presente, repita-se, ao contrário do decidido pela Col.

Câmara, impende destacar que não se operou lançamento por homologação algum e por dois motivos. Primeiro, o contribuinte não demonstrou que antecipou o pagamento do tributo, devendo-se, consoante a jurisprudência pacífica do STJ, aplicar-se o art. 173, I, do CTN. Explica-se.

Ao constituir a norma individual e concreta de imposição tributária (lançamento) o fiscal não fez qualquer referência a recolhimento prévio pelo contribuinte. E mais, realizou-o, constituiu o crédito tributário sem constatar qualquer pagamento "antecipado", pois não constam dos demonstrativos de fls. 04/36, qualquer abatimento/pagamento

...

Segundo, não fosse isso suficiente, ainda assim não haveria que se falar em lançamento por homologação, pois flagrante foi a utilização da simulação. Como asseverado acertadamente no voto vencido

Ademais, como se trata de matéria relativa à descaracterização de vínculo pactuado, adoto o entendimento manifestado pela Conselheira Ana Maria Bandeira, no julgamento do recurso nº 145448, transcrito a seguir:

Entretanto, vislumbra-se outro impedimento à aplicação da regra específica contida no §4º do art. 150 do CTN, a existência de simulação perfeitamente demonstrada no conjunto indiciário probatório elaborado pela auditora fiscal.

De fato, o §4º do art. 150 do CTN é claro ao definir que ao lançamento por homologação, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (salientei) (...)

(...)

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado — 15ª Edição). Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica



intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito — 7º Edição)

5.4.1 — Verificou-se que boa parte das empresas foram abertas aproximadamente na mesma época que iniciaram a prestação de serviços à empresa notificada e emitiram notas fiscais em seqüência numérica, em ordem cronológica e com valores mensais próximos. Tais fatos demonstram claramente que estas empresas prestam serviços de maneira habitual e exclusiva à notificada

5.4.4 A empresa efetua pagamento de ajuda de custo a seus prestadores de serviços, conforme comprova junto com a emissão de Boletim de Medição de Serviços. A rubrica AJUDA DE CUSTO vem descrito claramente no campo de descrição dos serviços. Os valores constantes das Notas Fiscais vem a soma dos serviços contratual adicionado com os valores de ajuda de custos e deduzidos do referido a importância relativa a

Vale refeição,

Seguro de Vida;

Convênio;

Multas de Trânsito em grupo;

Desconto Telefones,

Freqüentemente a empresa efetua antecipação de pagamento aos prestadores.

5.4.5 — Verificou-se, a partir da análise dos livros diário e documentos apresentados, que a empresa faz empréstimos e reembolsa seus consultores de despesas. Também disponibiliza planos de saúde aos seus consultores "

Consta às fls. 2.080 despacho com o seguinte trecho de redação:

Na mesma ação fiscal que resultou na lavratura da notificação de lançamento, foi lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais que originou o processo número 16095.000328/2007-39, devido à ocorrência, em tese, de crime de 11111 sonegação de contribuição previdenciária, tipificado no artigo 337-A do Código Penal - Decreto Lei 2848/40 — Código Penal.

O contribuinte não apresentou contra-razões ao recurso especial.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

A controvérsia se instaurou em face de entendimentos divergentes quanto à regra decadencial aplicável para os tributos sujeitos a lançamento por homologação. Seria a regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN ou do artigo 173, I?

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

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

Acontece que no presente caso se reconheceu, por unanimidade de votos, que os prestadores de serviços através de interpostas pessoas jurídicas de fato eram segurados empregados. Ou seja, foram desconsiderados os negócios jurídicos estabelecidos entre prestadores e a interessada para que substancialmente a relação de emprego prevalecesse sobre os contratos de prestação de serviço. Com isso entendo que a turma colegiada, para efeito tributário, negou a validade da forma adotada, do que se toma incontestável a simulação, conforme definição trazida pelo voto vencido:

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado — 15º Edição). Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito — 7º Edição)

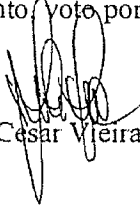


E não poderia ser diferente. O relatório fiscal trouxe com detalhes elementos substanciais que indicam uma arquitetura concebida para fins de dissimulação da condição de segurado empregado: exclusividade na prestação de serviço, notas fiscais sequenciais com valores constantes, pessoas jurídicas constituídas às vésperas do início da prestação de serviços, os prestadores de serviços desempenham funções de gerentes e muitas vezes assinam documentos contratando eles mesmos e cheques pagando a eles mesmos pelos serviços, recebem ajuda de custo e outros benefícios próprios de segurados, como: vale-refeição, seguro de vida, etc.; também recebem com frequência empréstimos e antecipações de pagamento.



Entendo que, nessa hipótese, deve ser aplicada a regra do artigo 173, I por remissão do 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Portanto voto por dar provimento ao recurso especial.


Julio Cesar Vieira Gomes

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, quanto à decadência, a partir da inexistência de comprovação de dolo, fraude ou simulação, como passaremos a demonstrar.

DECADÊNCIA – DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, a contribuinte fora autuada a partir da desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente caracterização dos sócios das empresas como segurados empregados da notificada, tendo em vista a constatação dos pressupostos legais do vínculo laboral.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Câmara recorrida achou por bem rechaçar em parte a pretensão fiscal, somente quanto à preliminar de decadência, aplicando o prazo insculpido no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, em face da ocorrência de antecipação de pagamentos, restando decaído parcialmente o crédito tributário.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a legislação de regência, notadamente os artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e, bem assim a jurisprudência deste Colegiado e do Superior Tribunal de Justiça a propósito da matéria, a qual exige a existência de recolhimentos, ou seja, a antecipação de pagamento para que se aplique o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, impondo sejam levados a efeito os ditames do artigo 173, inciso I, uma vez que inexistindo autolancamento do contribuinte, com antecipação de pagamento, não há o que se homologar.

Assevera, ainda, que comprovada a simulação praticada pela contribuinte, ao contratar pessoas jurídicas com o fito de maquiagem a relação empregatícia entre os prestadores de serviços (pessoas jurídicas) e a notificada, impõe-se o deslocamento do prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o 173, I, ambos do CTN.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da simples análise dos autos, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

"Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

"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,

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"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

[...]

§ 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 "

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

"Súmula nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido, o que veio a ser ratificado, também por maioria de votos, pelo Pleno da CSRF em sessão ocorrida em 08/12/2009, com a ressalva da existência de qualquer atividade do contribuinte tendente a apurar a base de cálculo do tributo devido.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afóra essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em "homologação". Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na hipótese vertente, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, conforme restou devidamente demonstrado no voto condutor do Acórdão recorrido (fls. 2.061), nos seguintes termos:

"[...] No que concerne aos lançamentos referentes ao período compreendido entre as competências 01/1999 a 11/2001, o Relatório de Documentos Apresentados – RDA (fls 94 a 160) é

esclarecedor no sentido de demonstrar que houve o pagamento parcial do tributo sujeito ao lançamento por homologação. [...]”

Assim, ocorrendo à comprovação de recolhimentos, em virtude dos fatos encimados, concordam os Conselheiros desta Colenda Câmara, à sua maioria, pela aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, uns pela natureza do tributo outros pela antecipação de pagamento, devendo ser acolhido o pleito da contribuinte para se manter a ordem nesse sentido.

DA SIMULAÇÃO

Entrementes, inobstante a comprovação de antecipação de pagamento, defendeu o Conselheiro Relator que a simples descon sideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente caracterização dos sócios como segurados empregados da contribuinte, constante do Relatório Fiscal da Notificação, já seria bastante a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, para o artigo 173, inciso I, daquele mesmo Diploma Legal, entendimento que, novamente, ousamos divergir, pelas razões de fato e de direito a seguir esposadas.

No âmbito das contribuições previdenciárias, anteriormente administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária, na maioria dos casos inexistia o devido cuidado em caracterizar a conduta dolosa do contribuinte para efeito de comprovação dos **crimes fiscais** do dolo, fraude ou simulação. A fiscalização tão somente informava à notificação da existência de Representação Fiscal para Fins Penais, o que no presente caso, aliás, sequer ocorreu quando da lavratura da notificação fiscal.

Isto porque, além de inexistir multa de ofício qualificada, àquela época, vigia o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual contemplava o prazo decadencial de 10 (dez) anos, independentemente de antecipação de pagamento e/ou ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Diante desses fatos, com a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, associada com os novos procedimentos adotados pela RFB e a transferência de competência para julgamento das contribuições previdenciárias do CRPS para o CARF, passou a ser de extrema importância a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para efeito de aplicação do prazo decadencial, do artigo 150, § 4º, ou artigo 173, inciso I, do CTN.

Na esteira desse raciocínio, antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“Art 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

[.]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o que segue:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais,

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts 71 e 72.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada (*in casu*, exclusivamente do crime), que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de

fraude, dolo ou simulação " (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

" MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada." (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

"MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção." (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Em decorrência da jurisprudência uníssona nesse sentido, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

"Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o fiscal autuante logrou comprovar que a contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Neste ponto, aliás, mister esclarecer que o simples fato de, anteriormente às alterações na legislação acima mencionadas, não se exigir tal comprovação não é capaz de sustentar a pretensão fiscal em defesa da existência de dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, cabe/caberia à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pela notificada.

Pretender atribuir um crime ao contribuinte em sede de terceira instância, sem que a própria autoridade lançadora tivesse imputado tal conduta à notificada, comprovando e fundamentando suas conclusões, objetivando oportunizar a ampla defesa e contraditório da empresa em relação a este tema, além de representar supressão de instância, fere de morte o princípio do devido processo legal. Estar-se-ia imputando um crime ao contribuinte sem que o fiscal autuante o fizesse, razão pela qual não houve contestação em relação à matéria em nenhuma das instâncias pretéritas.

O fato de constar do Relatório Fiscal da Notificação as razões que levaram à fiscalização a desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados da notificada não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte.

Não bastasse isso, no presente caso, o que torna ainda mais digno de realce é que a autoridade lançadora sequer fez constar do Relatório Fiscal a existência de Representação Fiscal para Fins Penais, informação que só veio aos autos após o Acórdão recorrido, em total afronta às normas que regulamentam a matéria, as quais impõem conste de aludido anexo a informação em comento.

Assim, além de o fiscal autuante não ter comprovado com a segurança que o caso exige a ocorrência de simulação, para efeito de atribuição de crime à contribuinte, deixou de informar àquele, quando da constituição do crédito previdenciário, a propósito da imputação do crime de simulação, eis que ausente a informação da lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais.

Partindo dessa premissa, o simples fato de a Câmara recorrida, à sua unanimidade, ter legitimado a desconsideração procedida pela autoridade lançadora, a partir da comprovação dos requisitos do vínculo laboral, não implica dizer necessariamente que a contribuinte cometeu o CRIME de simulação. Mesmo porque o dispositivo legal que contempla tal procedimento, qual seja, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, exige exclusivamente a comprovação dos pressupostos da relação empregatícia, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº 8.212/91. Nada menciona sobre **dolo, fraude ou simulação**.

Nesse sentido, a análise fática de casos dessa natureza impõe primeiramente e necessariamente a verificação da demonstração da existência de tais requisitos (do vínculo empregatício), o que não ocorre quanto à simulação, que poderá vir elucidada/comprovada ou não.

Dessa forma, repita-se, o fato de considerarmos procedente o lançamento, estribado na desconsideração da personalidade jurídica e conseqüente caracterização de segurados empregados, não quer dizer necessariamente que há o crime de simulação, dolo ou fraude comprovados. Impõe-se, assim, um aprofundamento maior no tema por parte do fiscal autuante ao pretender imputar tais crimes ao contribuinte, de forma a comprovar, além dos pressupostos do vínculo laboral, a conduta criminosa da notificada.

No caso sob análise, vislumbramos a primeira hipótese (comprovação da existência da relação empregatícia entre os prestadores de serviços e a notificada), mas não a demonstração da ocorrência do CRIME de simulação, com a segurança que o caso exige.

Pretender vincular uma conduta a outra implicará considerar a existência de simulação em todo lançamento julgado procedente, em que houver referido procedimento, olvidando-se que o fundamento legal que o justifica nada fala sobre simulação, não exigindo a sua comprovação para justificá-lo.

A rigor, podemos traçar um paralelo entre essa situação com a simples constatação de omissão de receitas/rendimentos, em que a Sumula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou o entendimento que, isoladamente, não se presta a caracterizar a conduta dolosa do contribuinte.

Em outras palavras, tal qual no caso de simples omissão de receitas/rendimentos, a simples demonstração da existência dos pressupostos da relação laboral entre os prestadores de serviços e a contribuinte, ainda que a partir da desconsideração do vínculo pactuado e da personalidade jurídica de empresas, por si só, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, de maneira a ensejar o deslocamento do prazo

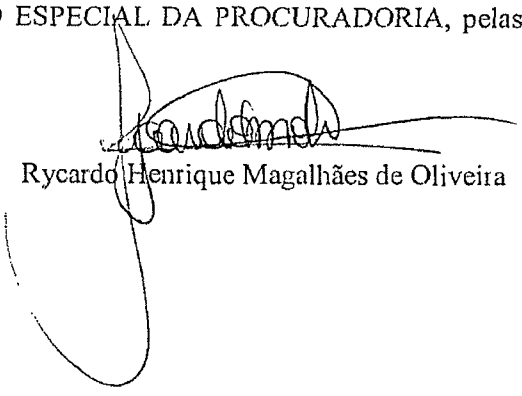
decadencial do artigo 150, § 4, para o artigo 173, inciso I, do CTN, como se vislumbra na hipótese dos autos.

Não fosse assim, teríamos que considerar dolosa, fraudulenta ou simulatória a conduta do contribuinte toda vez que houver a caracterização de prestadores de serviços como segurados empregados, o que, em nosso entender, não representa a intenção do legislador ao impor a comprovação daquelas condutas para efeito da demonstração do crime.

No caso vertente, inobstante o esforço do ilustre Conselheiro Relator, não podemos afirmar com a devida certeza ter a contribuinte agido de maneira simulatória, mesmo porque o fiscal autuante nada inferiu a este respeito para caracterizar o CRIME, sendo defeso a esta Corte Administrativa inovar o lançamento com o fito de imputar crime em sede de terceira instância, sem que tenha havido qualquer menção ou contestação neste sentido no decorrer de todo processo administrativo.

Assim, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela então 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.



Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira