



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

Processo nº 17460.000185/2007-12
Recurso nº 259.568 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.214 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2011
Matéria Terceiros
Recorrente SANTA MARINA ALIMENTOS LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/2006

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* 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, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, não foram encontrados pagamentos referentes aos fatos geradores que interessam para a discussão da decadência, logo impõe-se a aplicação da regra do art. 173, inciso I.

CARACTERIZAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sempre que uma ou mais empresas, embora, cada uma delas, tenha personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra estará constituída a figura do Grupo Econômico.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir da autuação, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, os motivos que serviram ao cálculo da multa até a competência 12/2000, anteriores a 01/2001, nos termos do voto do(a) Redator(a) designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator designado: Mauro José Silva

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Tratam-se de recursos voluntários apresentados pelas empresas SANTA MARINA ALIMENTOS LTDA; AGROPASTORIL ESTEVAM LTDA; JEMA PARTICIPAÇÕES LTDA; e M.B.E. COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE CARNES LTDA em face de decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente lançamento de débito previdenciário, inclusive com a caracterização de grupo econômico.

2. Segundo o relatório fiscal, juntado às fls 104/128, o débito lançado se refere “às contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração a contribuintes individuais (antes denominados de trabalhadores autônomos e administradores), inclusive, as por eles devidas a partir de abril de 2003, na forma estabelecida pela Lei n.º 10.266 de 08/05/2003, verificado nos livros contábeis e documentos examinados (notas fiscais de entrada de serviços de fretes tomados de carreteiros autônomos)”.

3. O acórdão recorrido restou ementado nos termos que ora transcrevo abaixo:

“NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

A cientificação regular e eficaz de todas as empresas integrantes do grupo econômico permite o exercício pleno do contraditório e ampla defesa.

Não se pode aceitar que a simples negativa geral do sujeito passivo, relativamente ao fato constitutivo do lançamento tributário, possa debilitar o procedimento fiscal, se este foi feito com observância das normas administrativas e com perfeita identificação dos elementos que serviram de base para a apuração dos fatos geradores das contribuições lançadas.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE COMPROVAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. EXIGUIDADE DE PRAZO DE DEFESA. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VIOLAÇÃO DE AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo as exceções previstas legalmente. Cabe à Administração aplicar fielmente a norma jurídica que regula o prazo de defesa.

Os fundamentos legais do débito, discriminados de forma clara e sistematizada no Relatório Fiscal e no Anexo de Fundamentos Legais, consubstanciam-se em pressupostos jurídicos suficientes para a exigência fiscal, incorrendo violação da ampla defesa e do contraditório.

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS, PRÓ-LABORE E REMUNERAÇÕES PAGAS A AUTÔNOMOS OU CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. PARTE DOS SEGURADOS.

A empresa é obrigada a arrecadas a contribuição previdenciária do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração recebida, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo.

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS, PRÓ-LABORE E REMUNERAÇÕES PAGAS A AUTÔNOMOS OU CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. PARTE DA EMPRESA.

São devidas as contribuições a cargo da empresa (patronais), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, nos segurados contribuintes individuais, incluindo sócios, administradores, transportadores autônomos e demais trabalhadores sem vínculo empregatício.

AFERIÇÃO INDIRETA. RECUSA DE ENTREGA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE.

A não apresentação – ou a apresentação deficiente – de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador enseja o lançamento arbitrado pela técnica da aferição indireta, com fulcro no art. 33, § 3º, da Lei n.º 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os grupos econômicos podem ser de direito e de fato, podendo estes se dar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns, sob a forma horizontal (coordenação), ou sob a forma vertical (controle x subordinação), sendo que, neste último caso, até mesmo uma pessoa física pode exercer o controle, direção ou administração.

A partir do exame da documentação apresentada pelas empresas, bem com através de outras informações obtidas, é possível, à fiscalização, a caracterização de formação de grupo econômico de fato.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da lei previdenciária, nos termos do inciso IX do artigo 30 da Lei n.º 8.212/91

TERCEIROS. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Não é legal a cobrança em sede de responsabilidade solidária, de valores correspondentes às contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos, denominados 'Terceiros'.

Lançamento Procedente em Parte”

4. Em sede recursal, as quatro empresas consideradas participantes do grupo econômico apresentaram suas razões contrárias ao lançamento fiscal e, considerando que as peças recursais, assinadas pelo mesmo causídico, guardam semelhança em seus argumentos, faço o seguinte resumo dos pontos atacados pelas recorrentes:

- a) cerceamento da ampla defesa e do contraditório, posto que, como a cientificação da fiscalização se deu em 23/12/2006, a empresa não teve tempo suficiente para apresentar a peça impugnatória;
- b) ilegalidade da autuação fiscal tendo em vista a ausência de fundamentação legal;
- c) decadência quinquenal dos créditos constituídos, com base no que dispõe o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN;
- d) a inexistência de débitos relativos às contribuições sociais previdenciárias lançadas pelo fisco, pois “deixou de esclarecer os fundamentos legais da exigência, limitando-se a relacionar uma enxurrada de dispositivos legais e regulamentares, o que ‘data vênia, é manifestamente ilegal, porque a acusação tem que ser clara e específica e bem delimitada, com a citação ordenada e inteligível dos dispositivos legais e regulamentares em que se funda”;
- e) que os elementos nos quais o fisco se fundou para a caracterização do grupo econômico são insuficientes, já que “tratam-se de operações normais entre duas empresas, sendo irrelevante que do quadro societário de uma delas (a 1ª impugnante) conste Márcio Brito Estevam, e da outra (Jema Participações Ltda) conste o nome da ex-mulher de Márcio e de seus filhos, mesmo porque lei nenhuma proíbe isso”.

5. Devidamente cientificado dos recursos apresentados pelas empresas, o fisco se limitou a encaminhar os autos para a apreciação deste Conselho sem as contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

1. Conheço dos recursos voluntários, uma vez que atendem aos pressupostos de admissibilidade.

PRELIMINARES

DA DECADÊNCIA

2. Preliminarmente, é importante que seja feita a análise da decadência, conforme requerido pelo contribuinte, tendo em vista que parte do crédito tributário constituído já se encontra decaída, segundo o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.

3. Sobre essa questão, cumpre dizer que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

“Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante 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”.

4. Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

5. Ainda sobre o assunto, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

“Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”

6. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

7. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

8. Compulsando os autos, depreende-se do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF, juntado às fls. 102/103, e do Relatório Fiscal, de fls. 104/128, que houve recolhimento parcial, em face da totalidade das folhas de salários da empresa, sobre os valores lançados. Até porque o documento assevera que o auditor fiscal examinou as GFIP's e os comprovantes de pagamento da empresa, bem como o Relatório de Lançamentos, anexo às fls. 41/55, demonstra a apropriação de valores pelo fisco. E, não obstante o contribuinte tenha se baseado no artigo 173, I, do CTN, por tratar-se de matéria de ordem pública, tenho como certo que deva ser aplicada a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

9. Assim, tendo em vista que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 22/12/2006, referente às contribuições do período de 01/07/1998 a 30/09/2006, ficam alcançadas pela decadência quinquenal as competências 07/1998 a 11/2001, restando mantidas as competências 12/2001 a 09/2006.

10. E considerando a existência de débito remanescente, passo a examinar as demais questões recursais.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

11. Muito embora o contribuinte alegue que o procedimento fiscal deve ser considerado nulo, tal assertiva merece prosperar, posto que fundado em inconstitucionalidade de normas.

12. Sobre a questão da constitucionalidade, este Conselho já sumulou a matéria firmando o entendimento de que: “SÚMULA N.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

13. Além disso, o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado em consonância com o que requer a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99.

DO MÉRITO

DA CARACTERIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO

14. Narra o relatório fiscal que a empresa “SANTA MARINA ALIMENTOS LTDA, juntamente com as demais empresas da família ESTEVAM, compõem grupo econômico de fato, em face da existência de poder de controle único, desenvolvendo atividades diversas, mas vinculadas e promovem entre si uma incessante transferência de despesas e receitas”. (fl. 123)

15. E a respeito da questão, em oposição ao lançamento, insurgiram-se as recorrentes sob a argumentação de que “a participação de uma mesma pessoa no quadro societário de várias empresas não caracteriza, por si só, grupo econômico de fato ou de direito”, e, além disso, “não foi demonstrado e nem existe entre as empresas mencionadas interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal”.

16. Ocorre que, conforme o conceito trazido pela legislação trabalhista, grupo econômico é o composto de duas ou mais empresas, que estejam sob direção única, onde uma, a principal, controla as demais, conforme reza o parágrafo 2º, do artigo 2º, da Consolidação das Leis Trabalhistas –CLT, transcrito abaixo:

“Art.2º. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 2. Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica, própria estiverem sob a direção, controle ou administração de outra constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.”

17. Assim, para que haja a caracterização de um grupo econômico torna-se necessária a presença de dois requisitos:

- a) uma ou mais empresas com personalidade jurídica própria;
- b) exercício da atividade econômica sob direção, controle ou administração única.

18. Dessa forma, torna-se importante ressaltar os fatos que levaram o fisco à conclusão de que as empresas constituíam, na verdade, um grupo econômico:

“1) as empresas notificadas (a notificada principal e as imputadas como responsáveis solidárias, por integrarem grupo econômico), têm, em comum, o fato de desenvolverem atividades vinculadas e complementares, evidenciando-se, a partir do exame de seu quadro societário, uma estreita ligação entre todas elas (...)

2) do exame acurado do Relatório Fiscal, das cópias de alterações contratuais e das fichas de ‘breve relato’ emitidas pelas Juntas Comerciais pertinentes, podem ser extraídas mais informações e detalhes elucidativos sobre o caso em tela.

3) a notificada principal Santa Marina Alimentos tinha como endereço da matriz, a partir da alteração societária de 01/06/2001 (até a alteração de 09/2006) a Rua Guaiauna n.º 180, sala 03, bairro da Penha, São Paulo – SP. Em diligência no local, a fiscalização atestou que, em 07/11/2006, as portas da sala estavam fechadas, por um tempo considerável, situação confirmada como tal pela vizinhança comercial do mesmo pavimento, como se depreende do contido no Relatório Fiscal da Infração do Auto-de-Infração debcad n.º 35.938.480-3, processo n.º 17460.000159/2007-94, também lavrado contra a notificada.

4) a empresa Agropastoril Estevam Ltda, originalmente, tinha em seu quadro societário o Sr. Márcio Brito Estevam Jr. e Sra. Marli Cavalcante Espevam, retirando-se estes em 16/11/2004; com a admissão, na qualidade de sócios, de Santa Marina Ind. Alimentícia Ltda e Márcia Brito Estevam. Tem seu endereço também na Rua Guaiauna 180, sala 03, bairro da Penha, São Paulo – SP, a partir de 16/11/2004, ou seja, o mesmo endereço da empresa notificada.

5) a empresa JEMA Participações Ltda tem endereço na Av. Cel José S. Marcondes, 80 apt 11, em Presidente Prudente – SP, o qual é o mesmo residencial de seus quatro sócios integrantes. Tem um estabelecimento filial na Rodovia BR-267, km-190, Faz. Santa Marina II, Campo Grande – MS, que era o mesmo endereço de um dos estabelecimentos (arrendado) filiais da notificada Santa Marina Alimentos Ltda. Ainda, consta em sua ficha cadastral (CNPJ) que sua atividade econômica principal é de assessoria às atividades agrícolas e pecuárias.

6) a empresa BEM Comércio e Representações de Carnes Ltda, teve com denominações anteriores ‘Santa Marina Indústria Alimentícia Ltda’ e ‘Frigocharque Santa Marina Ltda’, passando a ter a denominação atual a partir de 05/03/2001.

7) ainda conforme Relatório Fiscal, ficou assentado, na conta contábil ‘3201010001 – Arrendamentos’ da notificada principal, o registro de pagamentos a título de arrendamentos das Fazendas Santa Marina I e II, creditados à Agropastoril Estevam Ltda, no período de 07/1998 a 09/1999. Neste locais estavam

estabelecimentos filiais da Santa Marina Alimentos Ltda, os quais tiveram atividades encerradas conforme alteração contratual de 17/10/2001.

8) esses pagamentos – a título de arrendamentos – a partir de 10/1999 até 01/2001, estão lançados em favor da empresa JEMA Participações Ltda, que foi constituída em 24/09/1999, tendo como integrantes Márcio Brito Estevam Jr, Marli Cavalcante Estevam (ex-sócios da Agropastoril Estevam – respectivamente, filho e ex-mulher de Márcio Brito Estevam), Eduardo Cavalcante Estevam e Marina Cavalcante estevam (também filhos de Márcio Brito Estevam).

9) a reforçar a constatação de uma constante transferência de recursos entre as envolvidas, tem-se que pagamentos creditados à JEMA Participações Ltda, a partir de 12/2005, dizem respeito a arrendamento de um avião, embora não tenha sido apresentada à fiscalização o respectivo contrato entre as duas empresas parceiras. Também não guarda coerência contábil o fato de haver lançamentos de despesas, em 10/2005, de manutenção e revisão geral da aeronave arrendado, ou seja, antes do primeiro pagamento a título de arrendamento. Ainda, observa-se que são pagas pela arrendatária (Santa Marina Alimentos Ltda), conforme registros contábeis e notas fiscais apontadas no Relatório Fiscal, as despesas de condomínio do hangar e manutenção da aeronave.

10) outro indício da ligação patrimonial entre as empresas integrantes do referido grupo é apontado pela fiscalização a partir da contabilidade da então S. M. Agropecuária Ltda (atualmente a notificada Santa Marina Alimentos Ltda), constatando lançamento contábil na conta '2102040002 – Santo Marina Indústria Alimentícia Ltda', com descrição de 'adiantamento recebido sobre a venda de gado a realizar', cujo montante de R\$ 415.590,00 também está lançado – a título de pagamento – em 28/09/2001, na conta '2102040002 – M.B.E. Comércio e Representações Ltda'.

11) além da constante triangulação de recursos financeiros entre as interessadas, observa-se, nitidamente, a proeminência do controle societário por parte do sócio – com poderes de gerência e administração – Sr. Márcio Brito Estevam. Na notificada principal, Santa Marina Alimentos Ltda, ele detém 96,33% do capital; ao lado da Parteco Adm. e Participações Ltda (com seus 3,67%), da qual ele (Márcio Brito Estevam) detém 78,91% das quotas. Esta (a Parteco) por sua vez, tem 21,09% de seu capital pertencente à MBE Com. e Representações de Carnes Ltda, da qual ele (Márcio Brito Estevam) detém 50%, ao lado da própria Parteco, com os outros 50%. Na Agropastoril Estevam Ltda, a Santa Marina Alimentos Ltda (que é controlada por Márcio Brito Estevam) detém 97,28%, ao lado do próprio Márcio Brito estevam, com os restantes 2,72%. É nítido o controle em cadeia, nestas três empresas, por parte do citado sócio.

12) no caso da JEMA Participações Ltda, a ligação não se dá, a priori, diretamente por controle societário, embora dois de seus sócios atuais – Sr. Márcio Brito Estevam Jr. e Sra. Marli Cavalcante Estevam – eram sócias componentes da Agropastoril Estevam Ltda; mas sim por meio das já mencionadas transferências contábeis habituais, a título de arrendamentos das Fazendas Santa Marina I e II, bem como a título de pagamento de despesas de condomínio de hangar e de manutenção de aeronave, supostamente arrendada pela Santa Marina Alimentos Ltda.” (fls. 587/590)

19. Posto isto, cumpre ressaltar ainda que quando solicitado não foram apresentadas todos os documentos necessários à realização da fiscalização. As empresas também não juntaram qualquer documentação em sede de defesa, nem em sede recursal que refutassem as informações trazidas na autuação fiscal.

20. E não bastassem as questões apontadas acima, merece destaque o fato de que, não obstante toda a argumentação dos contribuintes busque demonstrar a descaracterização da existência de ligação entre elas, contrataram o mesmo escritório advocatício para fazer tanto as impugnações quanto os recursos voluntários apresentados, sendo que a argumentação utilizada é a mesma em todas as peças.

21. Assim, entendo que, como não foram juntados aos autos qualquer documentação capaz de descaracterizar o lançamento, deve ser mantida a decisão de primeira instância no que se refere à caracterização do grupo econômico.

CONCLUSÃO

22. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, nos termos acima alinhavados, decotando o período abrangido pela decadência, qual seja, 07/1998 a 11/2001.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o 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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“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.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, dão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”

Relator:

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.9333 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. 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. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo

para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

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 uma 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 uma 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 em 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 os 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.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Não contam dos autos quaisquer pagamentos feitos pela recorrente em relação aos fatos geradores considerados pela fiscalização, logo é de ser aplicada a regra decadencial do art. 173, I do CTN. Assim, estão atingidos pela caducidade os fatos geradores até 31/12/2000, o que inclui tanto a competência 12 como a competência 13 do respectivo ano, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** em parte e **DAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** de modo a afastar os fatos geradores ocorridos até 31/12/2000, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.