



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19515.001568/2009-12
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2402-011.106 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2023
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado PILLARFORTE CONSTRUÇÕES E LOCAÇÕES LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Constatada a omissão apontada, impõe-se o acolhimento dos Embargos de Declaração para saneamento do vício apontando, com ou sem efeitos infringentes, conforme o caso concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração opostos, sem efeitos infringentes, integrando-os à decisão recorrida, para sanear a omissão neles apontada.

(assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Tratam-se de embargos de declaração da Fazenda Nacional em face do Acórdão n. 2402-010.388, p.p. 118 a 129, deste Colegiado, proferido na sessão plenária de 02 de setembro de 2021, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL.

Havendo antecipação de pagamento, o prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; caso contrário, o termo inicial do prazo decadencial se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo de controvérsia, decisão esta de reprodução obrigatória pelo CARF.

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAGAMENTO POR MEIO DE TICKET. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. ATO DECLARATÓRIO Nº 03/2011 DA PGFN.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 03/2011, DOU de 22/12/2011, com fundamento no Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT.

Nos termos do Despacho de Admissibilidade de p. 142, referidos Embargos foram admitidos para saneamento do vício apontado (omissão).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior - Relator.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, tem-se que *cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.*

De acordo com o susodito Despacho de Admissibilidade (p. 142), os Embargos em análise restaram admitidos nos seguintes termos:

- Dos vícios alegados

A PGFN expõe as razões recursais nos seguintes termos:

No que nos importa para o presente recurso, a Turma, para fins de verificação da decadência, entendeu que não restou demonstrado o dolo, e diante da existência de pagamento parcial, aplicou o §4º do art. 150 do CTN, conforme excerto do voto condutor a seguir:

[...]

Veja-se que um dos fundamentos, e o que por ora nos interessa, para afastar o dolo do contribuinte é o fato de que o fornecimento de alimentos estar previsto em CCT com expressa previsão de que não possuía natureza salarial. Reprise-se os argumentos:

[...]

O fornecimento de alimentos pelo recorrente aos seus empregados está, de fato, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, cujo parágrafo segundo da Cláusula Segunda, por sua vez, contém previsão expressa no sentido de que o

“fornecimento em qualquer das modalidades anteriores não terá natureza salarial, nem se integrará na remuneração do empregado, nos termos da Lei no 6.321/76, de 14 de abril de 1976 e de seu Regulamento no 78.676, de 8 de novembro de 1976” (Parágrafo Segundo da Cláusula Segunda, fls. 119).

É dizer, nesse contexto fático, o fornecimento de alimentos aos seus empregados por força de determinação contida em Convenção Coletiva de Trabalho não é compatível com o elemento subjetivo exigido para a caracterização do crime de sonegação fiscal previdenciária descrito no tipo penal do art. 337-A do CP, qual seja dolo consistente na vontade livre e consciente dirigida à finalidade de suprimir ou reduzir a contribuição previdenciária devida.

Acontece que, não obstante a construção acima utilizada, a autuação, e consequente qualificação da multa, não se deu somente em razão do fornecimento dos alimentos aos empregados, tal como sugerido pelo fundamento para afastar o dolo.

Ao contrário do que se poderia presumir, além das contribuições incidentes sobre a alimentação e as cestas básicas fornecidas, a autuação fiscal teve como base também as contribuições incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de horas extras, bem como pagos aos sócios contribuintes individuais, a título de Pró-labore, e não recolhidas, ou melhor sequer declaradas.

O fato de ter se tornado incontroversa a cobrança de contribuições sobre valores pagos a empregados a título de horas-extras (inclusive não retidas), e aos sócios contribuintes individuais, a título de pró-labore, uma vez que não impugnados, não retira a clara intenção do contribuinte em sonegar as contribuições incidentes sobre tais verbas.

Veja-se que a autuação foi objeto dos levantamentos:

ALI – ALIMENTAÇÃO: 01/2004 a 12/2004;

CEB – CESTAS BÁSICAS: 01/2004 a 12/2004;

HEX – HORAS EXTRAS: 01/2004 a 04/2004, 07/2004 e 12/2004;

NFG – NORMAL FORA DA GFIP: 01/2004 a 12/2004 e 13/2004;

Assim, ainda que se entenda que não restou demonstrado o dolo da contribuinte, uma vez que o acórdão adotou como um de seus fundamentos o fato da alimentação fornecida está prevista em CCT, necessário seja esse integrado para que conste expressamente o entendimento da Turma também sobre o impacto das outras infrações, que restaram incontroversas, mas que embasaram a qualificação a multa de ofício.

Dessa forma, com a devida vênia, o colegiado deixou de analisar questões relevantes, que demonstram a intenção da empresa em sonegar as contribuições previdenciárias objeto da autuação fiscal, e que não foram ventiladas no voto condutor. Nesses termos, revela-se a necessidade de se aclarar o decisum, sanando as omissões acima apontadas, a fim de que a decisão deste Colegiado se mostre consentânea com tudo o que destes autos consta, bem como para que seu conteúdo reste claro e completo.

Outrossim, prequestionam-se as matérias aqui tratadas, uma vez que não foram objeto de análise expressa pelo Colegiado, a fim de que a Fazenda Nacional possa interpor recurso, se cabível.

Vejamos, então, o que restou consignado no acórdão embargado em relação à decadência e ao crime de “Sonegação de contribuição previdenciária”, tipificado no art. 337-A do Código Penal (fls. 125 e 126):

Ensina a doutrina que o elemento subjetivo desse delito “é o dolo, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir contribuição social por intermédio das condutas descritas”.

Nessa linha, nos termos do que dispõe o § 4º do art. 150 do CTN, “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 dispositivo legal em questão é claro ao dispor expressamente que sua aplicação na contagem do prazo decadencial do direito do Fisco para constituir créditos tributários será afastada caso, tendo havido pagamento antecipado do tributo, ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ou seja, a mera configuração em tese de determinado delito, seja ele qual for, não basta para afastar a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN da contagem do prazo decadencial, sendo necessária a comprovação de dolo, fraude ou de simulação, o que não ocorreu no caso.

Observe-se que no Relatório Fiscal do auto de infração não há a descrição de nenhum fato ou comportamento praticado pelo contribuinte que tenha sido relacionado à caracterização de algum desses elementos – dolo, fraude ou simulação – pela autoridade fiscal autuante, que tão somente afirma, no item 5 daquele documento, acima reproduzido, que “a situação encontrada no contribuinte ensejou a emissão de representação fiscal para fins penais, pela prática, em tese”, do crime de sonegação fiscal previdenciária, tipificado no art. 337-A do Código Penal.

Anote-se que, como já acima mencionado, o elemento subjetivo desse delito, por seu turno, é o dolo, consistente na vontade livre e consciente dirigida à finalidade de suprimir ou reduzir tributo, mediante a prática de uma das condutas descritas naquele dispositivo legal. Em outros termos, para que possa ser responsabilizado criminalmente, o agente deve dirigir finalisticamente sua conduta nas práticas descritas nos incisos I, II ou III do art. 337-A do CP com o objetivo de suprimir ou reduzir a devida contribuição social previdenciária.

O fornecimento de alimentos pelo recorrente aos seus empregados está, de fato, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, cujo parágrafo segundo da Cláusula Segunda, por sua vez, contém previsão expressa no sentido de que o “fornecimento em qualquer das modalidades anteriores não terá natureza salarial, nem se integrará na remuneração do empregado, nos termos da Lei nº 6.321/76, de 14 de abril de 1976 e de seu Regulamento nº 78.676, de 8 de novembro de 1976” (Parágrafo Segundo da Cláusula Segunda, fls. 119).

É dizer, nesse contexto fático, o fornecimento de alimentos aos seus empregados por força de determinação contida em Convenção Coletiva de Trabalho não é compatível com o elemento subjetivo exigido para a caracterização do crime de sonegação fiscal previdenciária descrito no tipo penal do art. 337-A do CP, qual seja dolo consistente na vontade livre e consciente dirigida à finalidade de suprimir ou reduzir a contribuição previdenciária devida.

Somado a isso, como demonstrado, a autoridade fiscal autuante sequer mencionou a hipótese de ter havido no presente caso, por parte do recorrente, fraude ou simulação.

Assim, a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN ao presente caso não pode ser afastada apenas em face desse argumento, caso tenha havido pagamento antecipado do tributo.

Por outro lado, do RDA – Relatório de Documentos Apresentados (fls. 20 ss.), bem como do RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 23 ss.), constata-se que houve recolhimento antecipado de contribuições sociais em todas as competências autuadas.

Desse modo, a teor do entendimento firmado pelo STJ no aludido julgamento do REsp nº 973.733-SC, a norma aplicável na contagem do prazo decadencial no presente caso é o art. 150, § 4º do CTN, razão pela qual considerando que o recorrente foi notificado do lançamento aos 13/05/2009 (fls. 03) e que o auto de

infração abrange as competências de 01/2004 a 13/2004, foram extintos pela decadência os créditos tributários relativos às competências de janeiro/2004 a abril/2004

Da leitura do voto acima transcrito, verifica-se assistir razão à Embargante.

O voto condutor do acórdão embargado, por entender que não restou demonstrado o dolo da contribuinte quanto ao fornecimento dos alimentos aos empregados – e diante da existência de pagamento parcial –, aplicou o § 4º do art. 150 do CTN, concluindo pela decadência dos créditos tributários relativos às competências de janeiro/2004 a abril/2004.

Contudo, embora não contestado pela contribuinte em seu recurso voluntário, a autuação fiscal, no período tido como decaído, também teve como base as contribuições incidentes sobre valores pagos aos sócios contribuintes individuais, a título de Pró-labore, bem como pagos aos segurados empregados a título de horas extras – cujos pagamentos não restaram comprovados pela contribuinte – e sobre os quais não houve manifestação quanto à decadência no acórdão embargado.

Com efeito, mostra-se relevante a manifestação deste colegiado acerca dos argumentos que respaldaram referidas autuações, a fim de possibilitar o devido exercício do direito de defesa da União (Fazenda Nacional).

Como se vê, e em resumo, por meio dos Embargos em análise, sustenta a Embargante a existência de **omissão** no Acórdão nº 2402-010.388 (p. 118) em face da ausência de manifestação deste Colegiado, quando da aferição do lustro decadencial, sobre determinado fundamento da autuação, referente aos valores pagos aos sócios contribuintes individuais, a título de Pró-labore, bem como pagos aos segurados empregados a título de horas extras – cujos pagamentos não restaram comprovados pela contribuinte.

Pois bem!

Inicialmente, cumpre destacar que, no entendimento deste Conselheiro, não há, no acórdão embargado, a omissão **tal como** apontada pela Embargante.

Conforme exposto linhas acima, aduz a Embargante que:

a Turma, para fins de verificação da decadência, entendeu que não restou demonstrado o dolo, e diante da existência de pagamento parcial, aplicou o §4º do art. 150 do CTN, conforme excerto do voto condutor a seguir:

(...)

Veja-se que um dos fundamentos, e o que por ora nos interessa, para afastar o dolo do contribuinte é o fato de que o fornecimento de alimentos estar previsto em CCT com expressa previsão de que não possuía natureza salarial. Reprise-se os argumentos:

(...)

Acontece que, não obstante a construção acima utilizada, a autuação, e consequente qualificação da multa, não se deu somente em razão do fornecimento dos alimentos aos empregados, tal como sugerido pelo fundamento para afastar o dolo.

Ao contrário do que se poderia presumir, além das contribuições incidentes sobre a alimentação e as cestas básicas fornecidas, a autuação fiscal teve como base também as contribuições incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de horas extras, bem como pagos aos sócios contribuintes individuais, a título de Pró-labore, e não recolhidas, ou melhor sequer declaradas.

Destaque-se, desde já, pela sua importância que, ao contrário do quanto sinalizado pela Embargante, não houve, no caso concreto em análise, qualificação da multa.

De fato, analisando-se o Auto de Infração (p. 03) e respectivas Instruções para o Contribuinte (p. 04), verifica-se que a multa, no momento da autuação, foi aplicada no percentual de 30%, seguindo a gradação prevista na legislação de regência da matéria vigente à época.

Importante registrar que a Embargante, em mais de uma oportunidade, reporta-se à “qualificação de multa”, dando a entender que o dolo restaria, no caso concreto, caracterizado em decorrência da qualificação da multa. É o que se infere, pois, do excerto abaixo reproduzido:

Assim, ainda que se entenda que não restou demonstrado o dolo da contribuinte, uma vez que o acórdão adotou como um de seus fundamentos o fato da alimentação fornecida estar prevista em CCT, necessário seja esse integrado para que conste expressamente o entendimento da Turma também sobre o impacto das outras infrações, que restaram incontroversas, **mas que embasaram a qualificação a multa de ofício.**

Contudo, conforme demonstrado linhas acima, não houve, *in casu*, qualificação da multa.

Outrossim, ainda em relação ao entendimento deste Conselheiro no sentido de que não há, no acórdão embargado, a omissão **tal como** apontada pela Embargante, cumpre destacar que, ao contrário da conclusão alcançada pela Embargante e destacada no Despacho de Admissibilidade, no sentido de que o voto condutor do acórdão embargado concluiu que não restou demonstrado o dolo da contribuinte quanto ao fornecimento dos alimentos aos empregados, analisando-se referido *decisum*, verifica-se que este, em verdade, concluiu que a autoridade administrativa fiscal não demonstrou, no caso concreto, a ocorrência de dolo. Confira-se:

Ensina a doutrina que o elemento subjetivo desse delito “é o dolo, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir contribuição social por intermédio das condutas descritas”.

Nessa linha, nos termos do que dispõe o § 4º do art. 150 do CTN, “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 dispositivo legal em questão é claro ao dispor expressamente que sua aplicação na contagem do prazo decadencial do direito do Fisco para constituir créditos tributários será afastada caso, tendo havido pagamento antecipado do tributo, ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ou seja, a mera configuração em tese de determinado delito, seja ele qual for, não basta para afastar a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN da contagem do prazo decadencial, sendo necessária a comprovação de dolo, fraude ou de simulação, o que não ocorreu no caso.

Observe-se que no Relatório Fiscal do auto de infração não há a descrição de nenhum fato ou comportamento praticado pelo contribuinte que tenha sido relacionado à caracterização de algum desses elementos – dolo, fraude ou simulação – pela autoridade fiscal autuante, que tão somente afirma, no item 5 daquele documento, acima reproduzido, que “a situação encontrada no contribuinte ensejou a emissão de representação fiscal para fins penais, pela prática, em tese”, do crime de sonegação fiscal previdenciária, tipificado no art. 337-A do Código Penal.

Anote-se que, como já acima mencionado, o elemento subjetivo desse delito, por seu turno, é o dolo, consistente na vontade livre e consciente dirigida à finalidade de suprimir ou reduzir tributo, mediante a prática de uma das condutas descritas naquele dispositivo legal. Em outros termos, para que possa ser responsabilizado

criminalmente, o agente deve dirigir finalisticamente sua conduta nas práticas descritas nos incisos I, II ou III do art. 337-A do CP com o objetivo de suprimir ou reduzir a devida contribuição social previdenciária.

No entendimento deste Conselheiro, a fundamentação do acórdão embargado para concluir pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, para fins de contagem do lustro decadencial, reside, em síntese, na seguinte conclusão destacada no excerto supra reproduzido: *no Relatório Fiscal do auto de infração não há a descrição de nenhum fato ou comportamento praticado pelo contribuinte que tenha sido relacionado à caracterização de algum desses elementos – dolo, fraude ou simulação - pela autoridade fiscal autuante.*

O fato de o Acórdão embargado tratar, na sequência, da única matéria controvertida (fornecimento de alimentos aos empregados) não significa – mais uma vez no entendimento deste Conselheiro – que aquela decisão tenha se fundamentado na falta de comprovação do dolo em relação a tal matéria.

Noutras palavras, não foi afirmado, no acórdão embargado, que a Fiscalização não demonstrou / comprovou a ocorrência de dolo, por parte da Contribuinte, em relação à infração relativa ao fornecimento de alimentos para os empregados.

Ao contrário, conforme exposto linhas acima, a conclusão daquele julgado foi no sentido que a autoridade administrativa fiscal não descreveu - nem em linhas gerais, nem de forma específica - nenhum fato ou comportamento praticado pela Contribuinte que tenha sido relacionado à caracterização de algum desses elementos: dolo, fraude ou simulação.

Para restar caracterizada a omissão tal como apontada pela Embargante, a autoridade administrativa fiscal deveria ter demonstrado e comprovado a ocorrência do dolo em relação a todos os fatos geradores que deram origem à presente autuação, até mesmo porque, como cediço, é possível que determinada autuação fiscal apure a ocorrência de 2, 3 ou mais fatos geradores, mas eventual dolo diga respeito somente a um deles.

In casu, conforme fartamente demonstrado, a Fiscalização não fez qualquer observação acerca de eventual conduta dolosa praticada pela Contribuinte, seja em relação a determinado fato gerador, seja em relação a todos eles.

Daí o porquê, na opinião, deste Conselheiro, não há, no acórdão embargado, a omissão tal como apontada pela Embargante.

Isto não significa, por outro lado, que a omissão apontada não existe.

De fato, tratando-se (a matéria em análise) de fundamento da autuação fiscal e não tendo sido a mesma abordada no acórdão de recurso voluntário, resta caracterizada a omissão neste particular, impondo-se o seu saneamento.

Feitos esses breves esclarecimentos, passemos, então, à análise da matéria propriamente dita!

Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, a contagem do lustro decadencial será a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Dessa forma, tendo ocorrido antecipação do pagamento por parte da Contribuinte, a regra prevista no supramencionado art. 150, § 4º, do CTN será afastada somente nas hipóteses em que restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Importante frisar, neste particular, que o dolo, a fraude ou a simulação não se presumem. Ao contrário, **devem ser comprovadas!!**

Dessa forma, a simples ocorrência de crime tributário ou – o que é pior – a simples presunção de sua ocorrência, não tem o condão de atrair a regra do art 173, I, do CTN. De fato, conforme já exposto linhas acima, a regra prevista no supramencionado art. 150, § 4º, do CTN, existindo pagamento antecipado, será afastada somente nas hipóteses em que **restar comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Tanto é assim, que essa é a inteligência, *mutatis mutandis*, do Enunciado de Súmula CARF nº 14, segundo o qual ***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.***

Neste contexto, não tendo sido demonstrada, no caso em análise, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (importante observar que, no Relatório Fiscal, o preposto fiscal autuante não fez qualquer observação neste sentido, assim como também não houve qualificação da multa de ofício) e ante a existência de pagamento antecipado, deve ser aplicada, no presente caso, a regra prevista no art 150, § 4º, do CTN para contagem do lustro decadencial.

A conclusão acima alcançada resta incólume mesmo em relação aos fatos geradores referentes aos valores pagos aos segurados empregados a título de horas extras, bem como pagos aos sócios contribuintes individuais, a título de Pró-labore.

Isto porque, conforme já exposto linhas acima, a Fiscalização, no caso em análise, não fez qualquer observação acerca de eventual conduta dolosa praticada pela Contribuinte, seja em relação a determinado fato gerador, seja em relação a todos eles.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para, saneando a omissão apontada, integrar as razões de decidir objeto do presente Acórdão de Embargos ao Acórdão de Recurso Voluntário embargado.

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior