



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

Processo nº 35950.001055/2007-67
Recurso nº 145.061 Voluntário
Acórdão nº 2402-00.236 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de outubro de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PRISMA ENGENHARIA S/A
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/05/2000

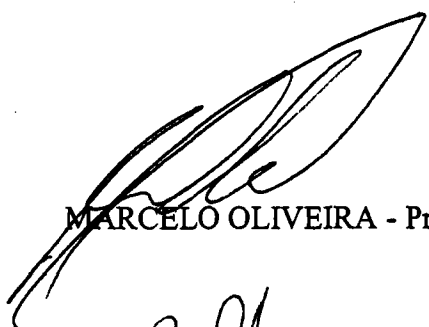
NFLD. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE OFENSA A AMPLA DEFESA. MULTA. SUCESSOR. POSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. RECOLHIMENTOS ÍNFIMOS. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE

I - Não implica em nulidade da Decisão-Notificação, por cerceamento do direito de defesa, o indeferimento de perícia que se mostra totalmente prescindível; II - Segundo a súmula nº 8 do Supremo Tribunal Federal, as regras relativas a homologação e decadência das contribuições sociais, diante da sua reconhecida natureza tributária, seguem aquelas fixadas pelo Código Tributário Nacional; III - Tratando-se de tributo sujeito a homologação, conta-se a decadência a partir da ocorrência do fato gerador, independente de haver ou não prévio recolhimento do contribuinte; IV - O sucessor responde integralmente pelos débitos tributários da empresa sucedida, inclusive as multas, já que estas integram o patrimônio passivo adquirido, nos termos da jurisprudência do STJ; V - Constatado erro na escrita contábil do contribuinte, e não abordando esta o movimento real da remuneração paga ao segurados obrigatório da Previdência Social, correto o arbitramento das contribuições previdenciárias devidas.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso, para, nas preliminares, excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 03/2000, anteriores a 04/2000, com fundamento no §4º, Art. 150 do CTN. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



ROGÉRIO DE LELLIS PINTO – Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Rogério de Lellis Pinto, Cleusa Vieira de Souza (Convocada) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (Convocada).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa PRISMA ENGENHARIA S/A, em face da decisão-notificação de fls. retro exarada pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária, a qual julgou procedente a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD, no valor originário de R\$ 170.442,63 (cento e setenta mil quatrocentos e quarenta e dois reais e sessenta e três centavos).

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 88 e s., o levantamento engloba a regularização das seguintes obras e períodos: Country Automóveis de 11/97 a 08/98; Centro Comercial Eugênio Moreira de 06/98 a 11/99; Platz Residence Hotel de 02/99 a 05/00 e Reforma Residência Andrade Neves de 05/99 a 01/00. Ainda segundo o relatório da fiscalização, o lançamento aborda os valores residuais decorrentes da dedução dos recolhimentos efetuados pela empresa e seus sub-empregados.

A empresa alega em seu recurso, em preliminar, a nulidade da decisão de 1ª instância já que esta não acatou o seu pedido de realização de prova pericial, necessária para comprovar suas alegações, suscitando ainda a decadência parcial do débito lançado.

Sustenta que de acordo com o art. 132 cc o art. 3 ambos do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos da empresa sucedida, não cabendo assim a imposição de multa como ocorreu no presente caso.

Diz que o arbitramento levado a efeito na presente NFLD está vinculado a dois autos-de-infração que cita, solicitando o julgamento em conjunto. Coloca que a alegação de que teria efetuado pagamentos não contabilizados a empresa Esparta seria infundada, e que os valores de diferenças encontradas em 06/09/99, não se referia a custo de obra e nem mesmo a despesa da empresa.

Cita que a decisão singular apenas achou o argumento mais fácil para considerar legítimo o arbitramento, sem, no entanto, atentar-se para as peculiaridades do seu caso.

Coloca que as alegações relativas a Fazenda Campo Grande, ao contrário do que entendeu a decisão recorrida serviram de fundamento para o arbitramento, demonstrando que a construção de um galpão em 1998 fora feita por funcionários da própria empresa.

Questiona o suposto pagamento de lucros a sócio da empresa, e ainda um pagamento não contabilizado a pessoa física em 1996, como justificativa do arbitramento.

Alega que o arbitramento tal como o foi feito seria irregular, já que houve uma desconsideração integral de sua contabilidade, quando no máximo deveria ser essa apenas parcial, já que grande parte de sua contabilidade não estaria irregular.

Aduz que a utilização do CUB para fins do arbitramento empreendido seria inadmissível já que supervaloriza a obra, levando a uma valor irreal e acima do verdadeiro, para na seqüência encerrar requerendo o provimento do seu recurso.

Sem contra-razões me foram os autos.

É o relatório. 



Voto

Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, Relator

Presentes os pressuposto de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A empresa alega em seu recurso que o indeferimento do seu pedido de pedido de perícia teria representado cerceamento do seu direito de defesa, o que o faz, a meu sentir, sem razão alguma.

Nesse tom, é oportuno lembrar que a Constituição Federal, ao “jurisdicionarizar o procedimento administrativo” (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 28 Ed. Pág. 99), garantiu aos administrados em geral, o direito ao contraditório e à ampla defesa, sempre que o Estado venha lhe impor o seu poder sancionatório, ou ainda em processos que envolvam situações de litígio, configurando-se em inolvidável alicerce, sobre o qual se assenta o próprio Estado Democrático de Direito.

Tais direitos decorrem do próprio princípio do devido processo legal (*due process of law*), e sua inobservância no procedimento fiscal, impõe a nulidade da própria execução que por ventura possa vir a ser ajuizada pelo sujeito ativo da obrigação tributária. Assim, é que o contraditório e a ampla defesa não se traduz em mera faculdade da Administração Pública, antes disso, é na verdade direito subjetivo garantido pela Carta Magna, e previsto também em lei, fora da alçada de conveniência administrativa, e retira do Estado qualquer possibilidade de impor seu poder de gravame ou sanção, sem que ouça adequadamente os cidadãos, possibilitando-lhes sua defesa.

Não se pode duvidar que ao querer impor sua vontade, especialmente por meio de um procedimento administrativo, o Estado tem seu poder severamente limitado pelo direito, que na sua função precípua, vem socorrer o cidadão de possíveis arbitrariedades, garantido-lhe um julgamento adequado e justo.

Nesse diapasão, sem dúvida que disponibilizar aos litigantes todos os meios de se comprovar suas alegações, onde aí se inclui a realização de prova pericial, significa não apenas garantir o irrestrito e necessário direito de defesa, mas, sobretudo, dar vida ao comando Constitucional.

Com vistas a tal previsão, a Portaria MPAS nº 357/02, que regulava os Procedimentos Fiscais em âmbito previdenciário, possibilitou a realização de perícias, nos moldes consignados no seu art. 7º, que assim rezava:

“Art. 7º A autoridade julgadora determinará de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligência ou perícia, quando as entender necessárias, indeferindo, mediante despacho fundamentado ou na respectiva decisão-notificação, aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”



Vejam que o citado dispositivo conferiu a autoridade julgadora o poder de determinar a realização de diligências ou perícias, bem como deferir o seu requerimento, sempre que entender necessárias.

De tal fato podemos concluir que a realização da prova pericial, muito embora seja garantia do litigante, como vimos, só restará possível quando se mostrar realmente necessária para elucidação dos fatos, sendo perfeitamente lícito o seu indeferimento em situações onde se apresenta prescindível.

Certamente foi com vistas a prescindibilidade da perícia requerida pela Contribuinte, que a mesma foi corretamente indeferida pelo douto julgador *a quo*, aliás, como restou consignado na DN. Vejo que o julgamento de 1º grau não significou qualquer ofensa ao direito de defesa da empresa, ao passo que a indigitada perícia se mostrava, e se mostra ainda, totalmente impertinente.

No caso em tela, os fatos que alicerçam o lançamento estão devidamente postos pela fiscalização de forma clara e límpida, e a sua existência não carece de análise pericial para lhe dar suporte existencial, não havendo, portanto, motivos que justifiquem a realização da prova solicitada.

Por isso, rejeito de plano a preliminar agitada, e com os mesmos fundamentos indefiro o pedido de perícia, feito em sede recursal, eis que se mostra verdadeiramente impertinente e desnecessária a sua realização, nos termos já demonstrados.

Segue o contribuinte em preliminar, sustentando que parte do débito teria sido alcançado pela decadência, haja vista a extrapolação do quinquídio fixado pelo CTN, o que acredito faz como razão.

Sem embargos, é sabido que a questão do prazo decadencial das contribuições sociais, foi objeto de constantes e ácidas discussões tanto no âmbito doutrinário, quanto jurisprudencial, perdurando por tempos divergências que ora se inclinavam pelo prazo decenal, ora pelo quinquenal.

Analisando a matéria, o E. STJ, por meio de seu plenário, fixou seu entendimento e em decisão unânime, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, que fixa o prazo de 10 anos para a decadência das contribuições sociais, reconhecendo a prevalência do prazo quinquenal previsto no CTN.

Na esteira do entendimento exarado pelo STJ, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, em decisão plenária, e também de forma unânime, reconheceu o mesmo vício de constitucionalidade que pairava sobre as diretrizes insertas no art 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, entendendo que os prazos decadências das contribuições sociais, onde se incluem as previdenciárias, devem respeitar os limites temporais do CTN, norma geral a quem a Constituição atribui a prerrogativa de tratar o tema.

Buscando eliminar as divergências interpretativas que pudessem impedir a aplicação prática dos prazos decadenciais fixados na norma Codificada em relação às contribuições previdenciárias, o STF acabou por editar a súmula vinculante nº 8, impondo a sua observância pelas demais instâncias judiciais e administrativas. A referida súmula restou vazada nos seguintes termos:

"SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS

*45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE
PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO”.*

Assim é que, hoje resta inequívoca que a decadência das contribuições previdenciárias, encontram-se reguladas pelas normas e prazos fixados pelo Código Tributário Nacional, não devendo, portanto, qualquer observância às inconstitucionais previsões do art 45 e 46 da Lei nº 8.212/91.

Se encontra-se resolvida a aplicação do CTN no que tange a decadência das contribuições previdenciárias, o mesmo não se pode dizer em relação a qual regra deve ser aplicada, ou seja, em todas as situações a do § 4º do art 150, cuja contagem (para fins de homologação) se dá a partir da ocorrência do fato gerador, ou se o art. 173, I, que diz que o referido cálculo se inicia a partir do 1º dia do exercício seguinte aquele em que o débito poderia ser constituído.

Em verdade, as contribuições previdenciárias são inegavelmente tributos sujeitos a homologação por parte do Fisco, na medida em que a legislação previdenciária confere ao próprio contribuinte o dever de antecipar o recolhimento dos valores que lhe são reputados, justamente a situação definida no *caput* do art 150 do CTN.

Como efeito, mesmo em se tratando de tributos ditos homologáveis, parte da doutrina vem reconhecendo, na esteira da jurisprudência do próprio STJ (Resp 757922/SC), que a regra prevista no § 4º do art 150 do CTN, somente se aplicaria naquelas situações onde o contribuinte efetivamente tenha efetuado algum recolhimento, sobre o qual caberia então ao Fisco pronunciar-se em 05 anos, sob pena de, transcorrido esse prazo, não mais poder constituir o débito remanescente.

Para os defensores dessa tese, portanto, a contagem do prazo para que a Fazenda Pública efetue a referida homologação a partir da ocorrência do fato gerador, somente ocorre naquelas hipóteses em que o contribuinte tenha efetuado algum recolhimento. Do contrário, não havendo antecipação alguma por parte do contribuinte, não haveriam valores a serem homologados, e por consequência, incidindo a partir de então regra geral de decadência fixada no art. 173 do *Códex*.

Não obstante esse raciocínio, filio-me aqueles que acreditam que o fator preponderante para a aplicação da regra contida no mensurado § 4º do art. 150, diz respeito ao próprio regime jurídico do tributo, de forma que o fato da legislação conferir o dever de antecipação do recolhimento do tributo ao contribuinte, sem qualquer prévia verificação do Fisco, nos é suficiente para a incidência do mencionado dispositivo legal, sendo, em verdade, regra a regular a situação telada.

Desta feita, temos que a nosso ver, e na linha do que diz o abalizado professor Alberto Xavier, in *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 3ª Ed. Pág. 100, “o que é relevante, pois, é saber se, em face da legislação, o contribuinte tem ou não o dever de antecipar o pagamento,” (...) “a linha divisória que separa o art. 150 § 4º do 173 do CTN está, pois, no regime jurídico do tributo (...)”.

Vale ponderar aqui, ainda em relação à decadência, que para aquelas que acreditam que deve haver a antecipação parcial de recolhimento por parte do contribuinte para a incidência do prazo previsto no art. 150 § 4º do CTN, esse seria o caso dos presentes autos.

Isso porque o lançamento engloba contribuições decorrentes de regularização de obras de construção civil, apuradas mediante arbitramento, e de acordo com o relatório fiscal (item 05, pág 90), dos valores a serem exigidos, foram deduzidos aqueles recolhidos pela própria empresa, e por outras por ela contratada, todos com vinculação inequívocas com as obras em questão, ou seja, a presente NFLD visa apenas constituir o débito complementar relativos a obras cujos recolhimentos foram incompletos.

Nesse sentido, como trata-se de valores residuais, nos termos ditos pela própria fiscalização, com recolhimentos considerados, entendo que a regra de decadência do art. 150 tem lugar de forma incontestada, já que houve antecipação de pagamento por parte do contribuinte.

Sendo assim, tendo sido o lançamento concluído pela a cientificação do contribuinte em 25/04/2005, acredito que encontram-se decadentes as contribuições até a competência de 03/00.

Em relação à alegação de que a empresa sucessora responderia apenas pelos tributos da empresa sucedida, e não pela multa decorrentes do atraso do seu recolhimento, não me parece que tenha razão.

Sem embargos, reconheço que existe certa divergência quanto à possibilidade das multas incidentes sobre tributos não recolhidos ao seu tempo, serem transferidas a empresa sucessora, o que decorre da própria dicção do art. 132 do CTN, que assim giza:

Art.132 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas

Uma leitura apressada da disposição codificada encimada, poderia levar a uma interpretação rasa de que a sucessão entre empresas não teria o condão de transferir da sucedida para a sucessora, as multas tributárias, já que a lei contempla apenas o termo tributo, o qual pelo art. 3º do CTN não cabe estendê-lo ao conceito de multa.

A interpretação dada pelo contribuinte é sedutora, porém não acampada pela maciça jurisprudência, que a par de algumas divergências, vem reconhecendo que a empresa sucessora acampa não apenas os tributos da sucedida, mas igualmente as multas, tenham estas à natureza que for. Nesse sentido, são os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. 2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. 3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de

obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (REsp 959389 / RS, Relator Ministro Castro Meira, 2ª Turma, publicado no DJ de 21/05/09)

.....
TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. "Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004). 2. Recurso especial provido. (REsp 1085071/SP, Relator Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma, publicado no DJ de 08/06/09)

Desta forma é que a multa, qualquer que seja sua natureza, também integra o passivo da empresa sucedida, e da mesma forma como seu patrimônio, é transferida ao sucessor, ficando este diretamente pelo seu adimplemento, motivo pelo qual rejeito os argumentos do contribuinte.

No mérito, vale considerarmos aqui que o lançamento engloba a regularização de 04 (quatro) obras de construção civil, quais sejam: Country Automóveis de 11/97 a 08/98; Centro Comercial Eugênio Moreira de 06/98 a 11/99; Platz Residence Hotel de 02/99 a 05/00 e Reforma Residência Andrade Neves de 05/99 a 01/00.

Nesse sentido, a decadência somente não atinge integralmente a obra do Platz Residence Hotel, e mesmo assim, apenas em duas competências, as de 04 e 05/00, tornando despropositada a nossa análise quanto aos outros levantamentos, posto já estarem decaídos.

Na esteira desse ideário, a desconsideração da contabilidade da Recorrente em razão dos pagamentos direcionados a empresa Esparta terem sido lançados como despesa da obra remanescente no presente lançamento, e ao contrário do que sustenta a peça recursal, é

sim legítima, já que cristaliza um descompasso da escrita contábil do contribuinte, levando a incertezas quanto a sua confiabilidade.

Na medida em que se constata que a contabilidade da empresa sob auditoria fiscal não registra, com segurança e certeza, a real movimentação dos seus ativos e passivos, tal como constatado pela fiscalização no caso em tela, compete a ela apurar indiretamente o tributo devido (art. 33, 6º da Lei nº 8.212/91), cabendo ao autuado a demonstração de eventual equívoco nessa apuração.

Vale aqui dizer que o lançamento arbitrado, por tratar-se de meio de obtenção indireta da base a ser tributada, é procedimento excepcional, passível de ser utilizado apenas na hipótese de restar inviabilizada sua apuração direta pela auditoria fiscal, seja pela deficiência da documentação apresentada, seja pela sua discrepância com a realidade, o que restou demonstrado no caso em baila.

Por essa razão também, o arbitramento mediante a tabela CUB não me parece equivocado, conquanto este indicador reflète a variação do custo mensal de uma obra, sendo calculado por entidades ligadas ao Setor de construção civil, sendo, portanto, um parâmetro confiável para obter o custo aproximado da construção a ser regularizada.

A decisão recorrida diz bem que por certo existem empresas que conseguem, por uma razão ou outra, obter um custo de construção menor até que aquele obtido com a tabela CUB, mas, contudo, essa variação de custo fica consideravelmente abalada quando a disparidade de valor atinge um patamar racionalmente inaceitável, e isso é o que foi exposto pela autoridade lançadora para justificar o lançamento arbitrado, ou seja, os documentos apresentados demonstram uma remuneração irreal utilizada na obra em regularização, e uma vez não sendo possível à aferição direta do tributo, correto o arbitramento.

Convém lembrarmos que a base impositiva do tributo ora lançado não está sendo fixada pelas normas internas do ente arrecadador, como sustenta a recorrente. Em verdade, a base a ser tributada é e sempre será aquela prevista na Lei, e esta entendida em seu sentido estrito. Ocorre que, e como bem vimos, situações há onde a apuração da base real fica de tal modo comprometida, que necessário se torna à apuração indireta, por procedimentos que sejam padrões, a fim até de se evitar arbitrariedades.

Veja que pelas disposições do art 142 do CTN a autoridade fiscal tem o dever de lançar quanto restar-lhe convicta a existência de tributo devido, e entre as atividades de lançar, está a de identificar o valor sobre o qual vai incidir a alíquota do tributo a ser exigido. Como ela não pode se furtar desse dever, a impossibilidade de encontrar a exata grandeza econômica a sofrer a incidência, a conduzirá a presunção de um valor logicamente provável, que não poderá ser taxado de irreal, se não demonstrado que assim efetivamente o seja.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, para rejeitar a preliminar de nulidade da DN, e acatar a de decadência, excluindo do débito os valores até a competência de 03/2000, e no mérito negar-lhe provimento, pelas razões acima aduzidas.

Sala das Sessões, em 28 de outubro de 2009


ROGÉRIO DE LELLIS PINTO - Relator