



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

Processo n° 11330.001062/2007-06
Recurso n° 99.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-004.213 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2014
Matéria Refiscalização
Recorrente LENTZ S/A INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/05/2001

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO. APLICAÇÃO DO ENUNCIADO DA SÚMULA CARF N. 99.

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 nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso, verificou-se que há demonstração pela autuada de recolhimento [fl. 120], logo, devendo ser aplicada à regra disposta no art. 150, §4º, CTN.

O enunciado Súmula CARF nº 99 prevê que: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

REFISCALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE APONTAR OS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E JURÍDICOS EXIGIDOS PELO ART. 149 DO CTN.

A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal autuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 04/2000, anteriores a 05/2000, nos termos do voto do(a) Relator (a); b) em dar provimento ao recurso, no mérito, devido à ausência de subsunção às determinações do Art. 149 do CTN ao caso concreto, nos termos do voto do Relator.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 11/11/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CLEBERSON ALEX FRIESS, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD constituída em face da empresa LENTZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, decorrente de ação de Revisão de Procedimentos Fiscais efetuada na empresa em epígrafe, em conformidade com o artigo 149 da Lei 5.172, de 25/10/1966, referente ao período de 01/1994 a 05/2001, em estrito cumprimento ao Memorando-Circular-INSS/DIREP/CGFISC/DIPROF nº 68/2004.

Conforme Relatório Fiscal da NFLD, de fls. 121/133, a referida ação fiscal teve como objetivo motivador a existência de divergências significativas, após cruzamento de dados, entre as contribuições destinadas à Seguridade Social recolhidas espontaneamente pelo contribuinte e/ou lançados em créditos constituídos de ofício anteriormente, e as contribuições apuradas no sistema informatizado DATAPREV/CNIS, do Instituto Nacional do Seguro Social INSS, no qual constam as informações relativas às remunerações pagas aos segurados

empregados, declaradas pelo contribuinte nos Relatórios Anuais de Informações Sociais - RAIS.

Após ter sido formalmente intimado a disponibilizar toda a documentação necessária à fiscalização, através dos Termos de Intimação para Apresentação (TIAD), de fls. 114/119, o sujeito passivo deixou de apresentar diversos documentos, a saber:

- *. Livros Diário e Livros Razão, relativos ao período de 01/1994 a 12/1999;*
- *Folhas de pagamentos de salários do período de 01/1994 a 12/1999;*
- *Termos de Rescisão dos contratos de trabalho, avisos e recibos de férias, processos trabalhistas, dentre outros documentos relacionados às contribuições previdenciárias, referente a todo o período fiscalizado, de 01/1994 a 05/2001.*

No período de 01/1995 a 12/1998, em razão da inexistência da documentação necessária, com fulcro no artigo 33, parágrafos 2º, 3º e 6º da Lei 8.212/91, os salários de contribuição dos segurados empregados foram obtidos mediante procedimento de aferição indireta, tendo como base as informações prestadas pelo próprio contribuinte nos Relatórios Anuais de Informações Sociais - RAIS, constantes no sistema informatizado do INSS, qual seja, DATAPREV/CNIS.

As informações obtidas acima foram ainda cotejadas com as bases de cálculo do FGTS, obtidas pelo resultado matemático resultante da divisão do recolhimento efetivamente efetuado ao fundo pelo sujeito passivo, em cada competência, por 0,08 (alíquota do FGTS dividida por 100), fato este que confirmou, segundo a fiscalização, a coerência entre as bases de cálculo da RAIS e do FGTS:

No período de 01/1999 a 12/1999, excetuando-se a competência 08/1999, as bases de cálculo foram apuradas com base nas informações constantes em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP.

A base de cálculo da competência 08/1999 foi obtida com base no recolhimento efetuado ao FGTS, consoante cálculo já demonstrado, em face da incoerência entre as informações constantes em GFIP e os referidos depósitos efetuados ao fundo pela empresa.

No período de 05/1996 a 12/2000, os salários de contribuição dos diretores foram aferidos tendo como base os lançamentos contábeis efetivamente escriturados no Livro Razão de 2001, apresentado pela empresa, uma vez que não foram prestadas quaisquer informações acerca dos honorários pagos no referido período.

No período de 01/2001 a 05/2001, os salários de contribuição referentes aos honorários pagos ou devidos aos diretores foram

apurados com base nos lançamentos contábeis escriturados no Livro Razão.

No período de 01/2001 a 05/2001, as remunerações dos segurados empregados foram apuradas diretamente através das folhas de pagamentos apresentadas pelo contribuinte.

Por se tratar de apuração por aferição indireta, as contribuições dos segurados, não descontadas e não recolhidas, foram obtidas através da aplicação da alíquota mínima, de cada período, aplicada sobre o salário de contribuição aferido indiretamente.

Inconformado, em 17/05/2005, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, peça impugnatória, de fls. 272/298, alegando, em síntese, as questões abaixo descritas.

- (i) *Que os valores supostamente não recolhidos, referentes aos fatos geradores ocorridos no período de 01/1994 a 05/2000, não mais poderiam ser utilizados para a cobrança da contribuição em questão, tendo em vista a ocorrência da decadência do direito de fazer o lançamento tributário, conforme artigo 173, inciso I, do CTN;*
- (ii) *Que a cobrança da contribuição destinada ao INCRA é ilegal, porquanto somente deve ser exigida das empresas que atuam em atividades rurais, sendo inexigíveis daquelas que exercem atividades urbanas, como é o caso da impugnante;*

Ademais, o Sujeito Passivo aditou sua peça impugnatória, tendo sido, ato contínuo, promovida 02 [duas] diligências. O resultado ou as informações fiscais decorrentes foram cientificados ao ora Recorrente.

Em 29 de setembro de 2007, a 12ª Turma da DRJ/RJOI prolatou Acórdão [fls. 201 e ss] que julgou procedente em parte o lançamento:

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

INCOMPETÊNCIA DO FORO ADMINISTRATIVO. DILACÃO DE PRAZO PARA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE PERÍCIA. NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DA PROVA. INFORMAÇÕES DE RAIS. RETIFICAÇÃO DE DÉBITO.

O foro administrativo é inapropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade de Leis ou atos normativos, Sendo defeso à autoridade administrativa afastar a aplicação de nonnas que gozem de plena eficácia.

É defeso à autoridade julgadora conceder ou dilatar os prazos processuais, salvo nos casos expressamente previstos na legislação.

A perícia somente se presta para esclarecer fatos que demandem conhecimento técnico ou científico específicos, sendo prescindível quando tais questões puderem ser solucionadas sem a necessidade de experts na matéria sobre a qual reside determinada controvérsia.

Por força da Constituição Federal, as contribuições sociais possuem natureza tributária, e estão jungidas aos preceitos estatuídos pelo CTN.

Diante das Situações fáticas que justifiquem o arbitramento das bases de cálculo, a autoridade fiscal deverá lançar de ofício a importância do tributo que reputar devida, através de critérios razoáveis, cabendo ao sujeito passivo notificado o ônus da contraprova, ou prova em contrário.

Inexistindo outros elementos que possibilitem uma maior exatidão na apuração das bases de cálculo arbitradas, a adoção das informações contidas em RAIS é perfeitamente possível, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Constatada a apropriação incorreta de guia de recolhimento, a autoridade julgadora deverá levar a efeito a devida retificação do crédito tributário.

Lançamento Procedente em Parte

Intimado do *decisum* [10/06/2008 – fls. 544], o Sujeito Passivo interpôs tempestivamente Recurso Voluntário, em 09/07/2008, tendo reiterado os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

I DECADÊNCIA

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. ‘In verbis’:

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 Decretolei 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”.

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

Art. 103A.

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. 103A 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.

Assim, a partir da publicação, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

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 aplica ao caso concreto.

Ocorre que este Código prevê a aplicação de duas regras, aparentemente conflitantes, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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.

Harmonizando as normas acima transcritas, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

1) Quando não tiver havido pagamento antecipado; 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação; 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpra transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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) contase 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, encontrase 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 decadencial regese 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).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, “quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias”. **No caso, há demonstração de recolhimento as folhas 120.**

Deste modo, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em **02/05/2005**, consideram-se fulminadas pela decadência as competências **até 04/2000**, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

II REFISCALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE APONTAR OS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E JURÍDICOS EXIGIDOS PELO ART. 149 DO CTN

Discute-se as chamadas refiscalizações, lançamentos substitutos ou lançamentos complementares, ou seja, lançamentos realizados em mesmo período e relativo a idênticos fatos geradores que outro já cientificado ao sujeito passivo.

Alega a empresa, em forma de preliminar, a nulidade da NFLD tendo em vista a ausência de motivação quanto à revisão do lançamento efetuado em ação fiscal anterior, o que acredito, faz com razão.

Sem embargos, a questão pertinente à revisão do lançamento, deve ser encarada a partir da leitura atenta do art. 145 do CTN, que consagra, como regra, a imutabilidade do acerto, assim prescrevendo:

“Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.”

Nota-se do dispositivo codificado que uma vez regularmente notificado o sujeito passivo, o lançamento torna-se definitivo, apto a produzir todos os efeitos que dele se espera, podendo, entretanto, ser alterado (fazendo uso do termo legal) somente nas hipóteses excepcionais arroladas nos seus incisos.

Alheios às previsões do inciso I e II, cuja análise fugiria a aplicação a este caso em concreto, o inciso III encimado, prevê a possibilidade de revisão do lançamento por iniciativa da própria administração fiscal, submetendo-a, todavia, as diretrizes traçadas no art. 149 do Códex. Assim é que a modificação de um lançamento efetuado, ou a refiscalização de um mesmo fato, gerando um lançamento de ofício, somente há de ser promovida nos casos autorizados pelo CTN.

Para melhor análise, calha trazer a colação o art. 149 do Código Tributário Nacional, que assim giza:

“Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior:

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial”

[Grifo nosso]

O lançamento, portanto, pode ser revisto ex-officio, condicionando-se a necessidade da administração fiscal comprovar a ocorrência de uma das situações do art. 149 do CTN. Fora dessas hipóteses, à segurança jurídica prestigiada pelo CTN não permite que o Fisco modifique de ofício, crédito já devidamente constituído, ou imponha uma exigência fiscal referente a período já fiscalizado e onde teria se constatado naquela oportunidade anterior não haver.

Falando sobre o tema, Alberto Xavier, em sua Obra "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, 3ª Ed., Editora Forense, pág. 261/262, nos lembra que os incisos do art. 149 do CTN, fixam verdadeiros limites objetivos, que restringem a atuação da Administração Tributária para readentrar em período já fiscalizado e promover qualquer alteração que seja. Em verdade, para o abalizado doutrinador, o CTN traz apenas três situações que justificam e autorizam o procedimento de revisão de ofício, a saber: (i) fraude ou falta funcional da autoridade que praticou o ato; (ii) omissão de ato ou formalidade essencial; (iii)

fatos não conhecidos ou não provados na oportunidade anterior (incisos VIII e IX do art. 149 do CTN).

Vale dizer que efetuado um lançamento relativo a determinado tributo e a determinados fatos geradores num período delimitado de tempo, tal lançamento só poderá ser alterado pelo fisco se os fatos permitirem a fundamentação jurídica com base no art. 149 do CTN.

Os pressupostos fáticos e jurídicos do novo lançamento devem estar perfeitamente delineados e provados pela fiscalização de modo a permitir que o sujeito passivo exerça o contraditório e a ampla defesa.

A lição doutrinária de Leandro Paulsen reafirma o comando do CTN:

"O art. 146 do CTN determina que os critérios jurídicos adotados pela autoridade no lançamento não poderão ser modificados. Já o art. 149 estipula os casos em que o lançamento será revisto de ofício e somente nesses é que poderá um mesmo fato ser refiscalizado. A fiscalização, nos demais casos, não poderá ser alterada sob pena de violar o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Ressalta que a imutabilidade do ato contém dupla proteção. Uma, ao contribuinte que tem a garantia de não ser perseguido pelo fisco, e, duas, ao funcionário que terá a validade de seu trabalho respeitada." (PAULSEN, Leandro.

Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 3. ed., rev. atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2001, p. 712)

Nesse sentido tem se manifestado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Câmara Superior de Recursos Fiscais. 2ª Turma Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração:

31/01/1999 a 30/11/2002 Ementa: NORMAS PROCEDIMENTAIS.REFISCALIZAÇÃO. ARTIGO 149, CTN.

AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DE LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA AUTUAÇÃO. A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal autuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação. (...) (28/01/2008, Acórdão nº 40202922)

Segundo Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 02/01/1994 a 30/10/1994 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA CUSTEIO REFISCALIZAÇÃO DECADÊNCIA- (...) A revisão do lançamento deve estar devidamente motivada nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN. Recurso Voluntário Provido. (21/11/2007, Acórdão nº 20600159)

A refiscalização, ou em outras palavras, a revisão de ofício de lançamento já realizado deve, portanto, ser motivada em algumas das hipóteses autorizativas do art. 149 e trazer a demonstração fática correspondente. Não basta, destacamos, a simples referência ao dispositivo legal. O fato que justifica a revisão de ofício deve restar evidenciado e provado pela fiscalização.

O Relatório Fiscal contém apenas referência genérica ao inciso VIII, do art. 149 do CTN. Ademais, o fato erigido pela fiscalização como motivador da refiscalização foi bastante vago de modo a não permitir a ampla defesa da fiscalizada, senão vejamos:

Em cumprimento ao Memorando-Circular-INSS/DIREP/CGFISC/DIPROF nº 68/2004, foi realizada a ação de Revisão de Procedimentos Fiscais no contribuinte "LENTZ S/A IND E COM", CNPJ 33.526.690/0001-76, de acordo com o art. 149 da lei 5.172, de 25/10/1966, Código Tributário Nacional, referente ao período de 01/1994 a 05/2001.

2. Referida ação fiscal teve como elemento motivador divergência de valores significativa, após cruzamento de dados, realizado pelo Departamento de Fiscalização da Secretaria de Receita Previdenciária, no confronto entre os valores referentes a contribuições para a Seguridade Social recolhidos espontaneamente pelo contribuinte e/ou lançados em créditos previdenciários constituídos anteriormente e as contribuições apuradas no Sistema informatizado DATAPREV/CNIS, do INSS, no qual constam as informações declaradas pelo contribuinte, atinentes às remunerações pagas aos segurados empregados, nos Relatórios Anuais de Informações Sociais - RAIS.

A empresa autuada não é reincidente neste tipo de infração. Referiu-se a fiscalização a "existência de créditos previdenciários não lançados em fiscalização anterior" como justificativa para o novo lançamento. Dessa maneira, o sujeito passivo não consegue demonstrar que não existe fato novo, posto que nem foi informado qual seria este. É um fato genérico que resultou em diferença de tributo. Isso não se coaduna com a exigência que extraímos dos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

Se a fiscalização não resultou em lançamento em determinadas competências fiscalizadas, temos que concluir que tudo estava correto. O fisco realizou a chamada homologação expressa do período em que informou ter fiscalizado. Se fatos novos aparecerem, poderá realizar novo lançamento, mas é necessário indicar claramente quais fatos são esses.

Assim, deve o lançamento referente aos fatos geradores até 12/1998 serem excluídos do presente lançamento por representarem refiscalização sem adequada motivação.

Para tais fatos geradores teria ocorrido vício material .

Para reforçar nossa conclusão apresentamos algumas considerações sobre a qualificação do vício em casos de anulação de lançamento.

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar , o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

a) incompetência; b) vício de forma; c) ilegalidade do objeto; d) inexistência dos motivos; e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observarseão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou; b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;” d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido; e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, podemos identificar os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Os vícios de forma, a seu turno, consistem “na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato”. Diversamente, os vícios quanto ao motivo são verificados quando “a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido”.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem acolhido tal entendimento:

*Acórdão nº 10249047 do Processo 13709002025200110
NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO VÍCIO MATERIAL A
falta da adequada descrição da matéria tributária, com o*

conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas torna nulo o ato administrativo de lançamento e, em conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído.

Preliminar acolhida.

Portanto, fora de dúvidas que o vício no caso em questão, envolvendo, falta de adequada motivação, deve ser qualificado como material.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, VOTO PELO PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator