



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

Processo nº 11516.002464/2007-41
Recurso nº 146.828 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.212 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CONCRETIZA ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA.
Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 10/05/2005

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 30, I DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 283, I, "g" DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - DEIXAR DE ARRECADAR MEDIANTE DESCONTO CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS - PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DEFESA. 15 DIAS. PEREMPTÓRIO. NÃO CERCEAMENTO DE DEFESA. - DOCUMENTAÇÃO DISPONIBILIZADA PELO JUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA DE ILICITUDE. - PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do artigo 30, I da Lei n.º 8.212/91 c/c artigo 283, I, "g" do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

O prazo para apresentação de defesa é peremptório, não podendo ser dilatado pela autoridade administrativa. Não há cerceamento de defesa quando a autoridade aplica a lei.

Não há ilicitude se a documentação foi regularmente disponibilizada à fiscalização pelo juiz de direito.

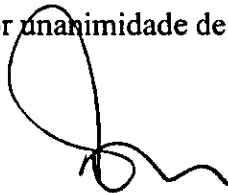
O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos: "Súmula Vinculante n.º 8" "São 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 fatos que ensejaram a autuação ocorreram entre as competências 11/1996 e 10/1999, conforme descrito na planilha anexada pelo auditor às fls. 39, sendo que a lavratura do AI deu-se em 10/08/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 28/09/2005. Nesse sentido, em aplicando-se o art. 173 do CTN, encontram-se alcançados pelo prazo decadencial os fatos geradores até a competência 11/1999, contemplando todos os fatos geradores descritos neste AI.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em declarar a decadência.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Cleusa Vieira de Souza, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Cristiane Leme Ferreira (Suplente). Ausente o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto.

Relatório

Trata o presente auto de infração, lavrado em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 30, I, "a" da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 283, I, "g" do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, a recorrente deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações pagas a pessoas físicas que lhe prestaram serviços enquanto segurados empregados.

Destaca-se que conforme documentos constantes às fls. 28 a 37, a fiscalização solicitou ao Ministério Público autorização para ter acesso a diversos documentos do Grupo Magno Martins, integrante de processo judicial que tramita na 3ª Vara Criminal de Florianópolis.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 61 a 79.

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência do lançamento, conforme fls. 93 a 101.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela autuada, conforme fls. 105 a 129. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

Inova sem sede de preliminar acerca da nulidade do lançamento cientificado após o encerramento da fiscalização.

O lançamento envolveu diversos documentos, sejam autos de infração ou NFLD em um total de 56 lançamentos, todos eles instruídos com volumosos documentos. Acontece que o recorrente foi simultaneamente notificado de todos eles o que acabou cerceando o direito de defesa do recorrente.

Foi utilizada prova obtida ilicitamente, tendo em vista que da leitura do relatório da autuação infere-se que a fiscalização utilizou de documentos obtidos junto a 3ª Vara Criminal de Florianópolis. Cabe esclarecer que referida ação penal foi instaurada pelo MP em relação aos senhores Jarbas Pereira e Moacir Roberto, ex-funcionários da recorrente, porque os mesmos a estavam chantageando a empresa, exigindo dinheiro sob pena de divulgarem o conteúdo de documentos furtados da recorrente que totalizavam 14 caixas.

Nesse sentido nada garante que os documentos não teriam sido produzidos pelos criminosos, haja vista que tinham acesso ao sistema da empresa e objetivavam extorquir dinheiro da recorrente.

O lançamento referente a obrigação principal encontra-se decadente e por consequência a exigência em relação às obrigações acessórias.

Mesmo desconsiderando a possibilidade de os documentos obtidos ilicitamente em processo judicial, não deveria o recorrente proceder desconto sobre os valores fornecidos aos empregados à título de gratificações ou bonificações pagas aos funcionários em caráter de eventualidade. Segundo o descrito no art. 28, § 9º da Lei 8212/91 ditos pagamentos não sofrem incidência de contribuições previdenciárias.

Requer, seja acolhida toda a matéria trazida no presente recurso para que seja cancelada a presente autuação em função da obtenção de prova de origem ilícita, ou cientificação após o encerramento da ação fiscal, ter ocorrido o cerceamento do direito de defesa, face o exíguo prazo para apresentação de defesa, ou ainda pela decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 27/09/2000.

Ou ainda, não entendendo presentes as nulidades argüidas acima, se promova o cancelamento do presente, haja vista que a recorrente não estava obrigado a efetivar os descontos que ensejaram a autuação.

A Receita Previdenciária encaminhou o recurso a este conselho, sem a apresentação de contra-razões à fl. 176.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 176. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO:

Em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa. Destaca-se como passos necessários a realização do procedimento:

- *autorização por meio da emissão do Mandato de Procedimento Fiscal – MPF- F e complementares, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandato, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.*

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter tido o recorrente tempo hábil a preparar sua defesa, não merecem prosperar. O recorrente não foi fiscalizado de forma súbita, pelo contrário a fiscalização teve início em 18/06/2003, ou seja, praticamente dois anos antes da realização do lançamento. Assim, não apenas teve o recorrente tempo para identificar os valores apurados, como proceder a sua defesa.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que não procede o argumento do recorrente de que a autoridade fiscal extrapolou de seus limites, quando da cobrança do crédito, desrespeitando os limites legais. A fiscalização previdenciária é competente para constituir os créditos tributários decorrentes dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme descrito no art. 1º da Lei 11.098/2005:



Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas e conseqüentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.

Não assiste razão à recorrente quanto ao argumento de que teria havido cerceamento de defesa em função do prazo de 15 dias e do elevado número de notificações. Os prazos no processo administrativo são peremptórios, não podendo ser alterado pelas partes, tampouco a administração pode alterá-los para um determinado contribuinte. Assim, independentemente da quantidade de autuações lavradas, tal quantidade não tem o condão de alterar o prazo para apresentação de defesa administrativa.

O prazo para apresentação de impugnação é *ex lege*, e justamente para não ferir o princípio da isonomia, o prazo de 15 dias deve ser observado em qualquer caso. Nesse sentido, dispõe o art. 37, § 1º da Lei nº 8.212/1991:

Art.37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

Sendo aplicada a lei da forma como prevista, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Não assiste razão à recorrente ao afirmar que o procedimento deve ser anulado, pois a documentação foi obtida por meio ilícito. Toda a documentação foi regularmente disponibilizada à fiscalização previdenciária por meio do próprio Juiz de Direito, conforme fls. 28 a 38; portanto o acesso à documentação por parte da fiscalização foi por meio lícito. Se houve ilicitude na obtenção das provas, tal ilícito não pode ser imputado à fiscalização, mas sim aos ex-funcionários da recorrente. Além do que, ao recuperar o produto do furto, o objeto não é mais considerado ilícito. Em momento algum a recorrente conseguiu demonstrar que a documentação acostada aos autos não condiz com a realidade dos fatos.

Quanto ao argumento levantado em sede recursal de que a cientificação das NFLD e AI ocorreu fora do prazo do MPF há de se observar o descrito no Decreto nº 3.969/2001, que instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Previdenciária. O referido Decreto estabelece, no art. 16, que a extinção do MPF por decurso de prazo não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto, determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.



No caso presente, constata-se a existência de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF válido quando da lavratura do AI. Portanto, o lançamento está precedido de MPF. Apenas a intimação do contribuinte se deu fora do prazo de validade do MPF. Porém, a intimação não se confunde com o lançamento, sendo aquela apenas um requisito da eficácia desse. E, de acordo com o art. 31, da Portaria 520/04, são nulos os lançamentos não precedidos do MPF, o que, conforme restou demonstrado, não é o caso presente.

O Conselho Pleno do CRPS, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa previdenciária sobre a matéria, nos termos do art. 14 da Portaria 88/2004, por meio do Enunciado 25/2006, transcrito a seguir:

Enunciado 25 - A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não acarreta nulidade do lançamento.

Na redação do referido Enunciado, acima transcrito, não há ressalva do tipo de ciência que será conferida ao contribuinte: pessoal, postal com aviso de recebimento ou por edital. Não havendo ressalva do tipo de ciência, não pode o intérprete, reduzir o alcance de tal dispositivo.

De acordo com o disposto no art. 15 do Decreto nº 3.969/2001, que instituiu o MPF, este se extinguirá pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio; ou pelo decurso dos prazos. A conclusão do procedimento fiscal não pode, considerando o teor do Enunciado nº 25, ser interpretada como a ciência ao contribuinte, sendo este um requisito de eficácia do lançamento; mas deve ser interpretada como a lavratura do lançamento, pois esta é o requisito de existência do ato.

Quando efetivamente encerra um procedimento fiscal, o Auditor Fiscal tem duas possibilidades para cientificar o contribuinte: pessoalmente, ou pelo correio com aviso de recebimento, sem ordem de preferência entre estas. Entretanto, a lavratura do crédito tributário por meio do auto de infração ou da Notificação Fiscal tem que ocorrer em período coberto pelo MPF, no caso até 16/09/2005.

Na verdade não é a data do TEAF que determina a invalidação da NFLD/AI, mas sim, a lavratura da NFLD em si, que só pode ocorrer dentro do prazo de validade do MPF.

A NFLD foi lavrada em 10/08/2005, tendo o TEAF sido emitido em 10/08/2005, fls. 01 e 23 (plano da existência). A cientificação ocorreu por correio AR em 28/09/2005, fl. 151 (plano da eficácia). Os prazos concedidos à fiscalização para cientificação do contribuinte são impróprios, e a violação dos mesmos não enseja invalidação ou preclusão dos atos, mas apenas a possibilidade de responsabilidade na esfera administrativa funcional.

Já quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir



qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 8 "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".

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

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.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de nº 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE

361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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." 9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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 impositivo, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre 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, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei

não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"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."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente, porque caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

Como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar; Chegar antes de; anteceder, ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A aceção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição uma, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexo ou complessivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

O mesmo raciocínio pode ser estendido para os casos em que devida a obrigação de efetuar o recolhimento, omitiu-se o contribuinte, por considerar não ser do mesmo a obrigação de efetuar o recolhimento. Ocorre, por exemplo, nos casos em que está obrigado a reter 11% do valor da nota fiscal em se tratando de empreitada ou cessão de mão de obra, nos casos de sub-rogação do produtor rural pessoa física, recolhimento de contribuição de terceiros etc.. Nos casos em que se atribui responsabilidade solidária, ou mesmo nos casos de isenção, onde descumpridor das regras que o qualificariam como isento de contribuições patronais, não efetua qualquer recolhimento da contribuição patronal. Relevante ainda, atribuir o mesmo raciocínio para os casos em que ocorre dolo, fraude ou simulação, como nos lançamentos que envolvem apropriação indébita.

Na verdade, entendo ser aplicável em regra o art. 173 do CTN, só passando para o § 4º do art. 150, nos casos em que se comprova o efetivo recolhimento, ou melhor, a antecipação de um recolhimento.

No presente caso, estamos falando do descumprimento de obrigação acessória, ou seja, não há que se falar em antecipação de algo que não foi cumprido, razão porque aplicável para determinação do prazo atingido pela decadência quinquenal o art. 173 do CTN.

Os fatos que ensejaram a autuação ocorreram entre as competências 11/1996 e 10/1999, conforme descrito na planilha anexada pelo auditor às fls. 39, sendo que a lavratura do AI deu-se em 10/08/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 28/09/2005. Nesse sentido, em aplicando-se o art. 173 do CTN, encontram-se alcançados pelo prazo decadencial os fatos geradores até a competência 11/1999, contemplando todos os fatos geradores descritos neste AI.

CONCLUSÃO

Voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO, para DAR-LHE PROVIMENTO face a aplicação da decadência quinquenal.

Sala das Sessões, em 7 de maio de 2009


~~ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA~~ – Relatora