



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

Processo nº 11522.001487/2007-50
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2401-02.283 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2012
Matéria SERVIDORES NÃO ABRANGIDOS PELO RPPS
Recorrente POLÍCIA MILITAR DO ACRE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - CONTRIBUIÇÃO A CARGO DOS ENTES PÚBLICOS - SERVIDORES EFETIVOS - EXIGÊNCIA DE CONCURSO PÚBLICO - SERVIDORES IRREGULARES - CONTRATO NULO - PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO - FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Para efeitos da legislação previdenciária, os órgãos e entidades públicas são considerados empresa, conforme prevê o art. 15 da Lei n° 8.212/1991

A partir da publicação da Emenda Constitucional n° 20/1998, que alterou o art. 40 da Constituição Federal, os servidores ocupantes exclusivamente de cargos em comissão, ou contratados temporários, como os descritos na NFLD em questão não poderiam mais estar amparados por Regime Próprio de Previdência, aplicando-se o RGPS, nos termos do § 13 do referido dispositivo.

A fiscalização previdenciária é competente para caracterizar segurado empregado para efeitos previdenciários, sempre que presentes os requisitos descritos no art. 12, I da Lei 8212/91.

A contratação de servidores sem concurso público após CF/88, gera a nulidade do contrato, sem pagamento das verbas trabalhistas, porém o pagamento pela prestação dos serviços é fato gerador de contribuições previdenciárias.

COMPENSAÇÃO SALÁRIO FAMÍLIA E MATERNIDADE - NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NA LEI 8212/91.

Para que possa ser descontado os valores pagos à título de salário família e maternidade o contratante tem que comprovar o beneficiário ao qual o

benefício se destina, bem como comprovar a regularidade do pagamento por meio de documentos previstos na legislação previdenciária.

A simples alegação, sem comprovação não possui o condão de desconstituir o lançamento.

COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ENTRE OS REGIMES DE PREVIDÊNCIA - IMPOSSIBILIDADE - COMPETÊNCIA DO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA

A compensação entre regimes de previdência não é da alçada da fiscalização previdenciária, nem tampouco deste colegiado, razão porque incabível a apreciação da matéria.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SERVIDORES - PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF.

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: “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”.

Tratando-se de NFLD substitutiva, tendo sido a original anulada por vício formal a decadência deve primeiramente ser apreciada a luz do art. 173, II do CTN.

Nos casos em que não há o reconhecimento do fatos geradores por parte do recorrente, e não existindo recolhimentos para que se considere antecipação de pagamento, aplica-se para efeitos da decadência o disposto no art. 173 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) rejeitar a preliminar de decadência; e II) no mérito, negar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela devida a cargo da empresa, incluindo a relativa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa em virtude dos riscos ambientais do trabalho, bem como a parcela dos segurados empregados, apurada por aferição indireta, por meio do confronto entre os valores empenhados e o somatório dos valores brutos dos quatro arquivos magnéticos das folhas de pagamento dos órgãos públicos do Estado do Acre. O período do presente levantamento abrange as competências 01/1999 a 12/2003, incluindo 13º salário.

Contudo, relevante informar que trata-se de NFLD substitutiva tendo em vista decisão definitiva que considerou o crédito previdenciário nulo em 19/07/2005, em função de vício formal na identificação do sujeito passivo. O procedimento fiscal anterior foi autorizado por meio de MPF e foi realizada no período compreendido entre as competências 05/12/2003 e 28/06/2004.

O novo procedimento fiscal foi realizado entre os dias 17/10/2005 e 17/11/2005, tendo o lançamento sido realizado em 11/11/2005, com cientificação ao sujeito passivo em 24/11/2005.

Conforme descrito no Relatório Fiscal, item 8, fls. 137: “Conforme está definido no MPF, trata-se de contribuições previdenciárias devidas à seguridade social incidente sobre as remunerações destinadas a retribuírem os serviços prestados por segurados empregados ao Estado do Acre – Polícia Militar, irregularmente contratados sem a devida prestação de concurso público após a Constituição Federal de 1988, estando desprovida de amparo constitucional a integração destes segurados empregados na relação estatutária vinculado ao Regime Próprio de Previdência Social, mas a relação contratual nula deu-se de forma permanente, subordinada e mediante remuneração, caracterizando o vínculo ao RGPS, conforme definido na alínea “a”, I do art. 12 e inciso I do art. 5º da Lei 8212/91.”

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 150 a 187.

O processo foi baixado em diligência, para que a autoridade fiscal, se manifestasse acerca dos questionamentos apresentados pelo ente público notificado., fls. 511.

Foi emitida informação fiscal, fls. 587 a 588, com os seguintes esclarecimentos:

1. Verificando as alegações apresentadas pelo contribuinte, temos o seguinte a informar:
2. O contribuinte alega em sua defesa que diversos servidores contratados regularmente através de concurso teriam sido apurado pela fiscalização apontando como prova uma relação de servidores aprovados em concurso público. Dos servidores apontados na relação - páginas 167 a 170 - não foram apresentados as portarias de nomeação ou os termos de posse e exercício,

3. O contribuinte alega que diversos segurados contratados exclusivamente para exercer cargos de comissão teriam sido apurados pela fiscalização e que as contribuições previdenciárias já teriam sido recolhidas regularmente. Da relação apontada na página 179 não encontramos algum que estivesse relacionado na planilha ***Relação Nominal dos Segurados Empregados*** constantes nas páginas 45 a 226;
4. O contribuinte alega que as contribuições apuradas pela fiscalização nesse levantamento já teriam sido incluídas em algum parcelamento feito pelo Estado do Acre e aponta o relatório Demonstrativo da Dívida do Governo do Estado do Acre junto ao INSS.
5. Verificando o demonstrativo, constatamos que o órgão em epígrafe não está relacionado ou o período não está compreendido no referido demonstrativo.
6. O contribuinte alega que diversos segurados teriam sido demitidos, exonerados, aposentados ou falecidos e que a fiscalização os teriam considerado nos levantamentos feitos. Ocorre que no momento oportuno tais segurados deixaram de constar nos levantamentos como é o caso dos segurados ***EDMAR ARA UJO DE SOUZA*** e ***ARITO JOSE DE FREITAS PINHEIRO*** relacionado pela defesa - página 181 - como segurados falecidos e que teriam sido levantados pela fiscalização. Ocorre que os referidos segurados não constam na planilha ***Relação Nominal dos Segurados Empregados***, constantes nas páginas 45 a 226;;
7. O contribuinte alega também que os valores pagos a título de salário-família e/ou salário-maternidade não teriam sido deduzidos das contribuições apuradas. Diante de tal questionamento, solicitamos à Secretaria de Estado de Gestão Administrativa informações referentes a valores pagos a título de salário-família e salário-maternidade dos órgãos envolvidos na fiscalização. Tais informações foram solicitadas e fornecidas por meio digitais;
8. Recebido os arquivos digitais e comparado com a planilha ***Relatório Nominal dos Segurados Empregados***, constatamos de fato que não houve deduções referente As quotas de salário-família e nem do salário maternidade;
9. As informações do salário família e do salário maternidade que não foram considerados pela fiscalização estão agora informadas no formulário **FORCED** ;
10. Os segurados que obtiveram benefício do salário-família e/ou do salário maternidade estão relacionados nas planilhas **Salário-Família** e/ou **Salário-Maternidade**;
11. Dessa forma e diante dos fatos apresentados pelo contribuinte, manifesto pela retificação do crédito previdenciário com a inclusão da rubrica **deduções** nos levantamentos anteriormente efetuados, conforme indicação no formulário **FORCED**;

Devidamente cientificado dos termos da diligência o recorrente apresentou nova defesa às fls. 592 a 599.

A Decisão-Notificação determinou a procedência integral do lançamento, considerando que o impugnante não apresentou qualquer prova que ilidisse o crédito tributário resultante da NFLD em tela, fls. 738 a 752.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 757 a 857. Em síntese o recorrente alega:

12. Parte do direito a que alega o INSS está afetado pelo Instituto da Decadência, pois o prazo decadencial em matéria tributária é quinquenal, conforme art. 173, do CTN, e não aquele previsto no art. 45, da Lei Ordinária no 8.212/91.
13. Não há no ordenamento jurídico nenhum dispositivo legal que ampare o entendimento de que os servidores considerados irregulares estão obrigatoriamente submetidos as regras do Regime Geral da Previdência. Da mesma forma que a Constituição de 1988 de seu art. 37, inciso II, exige a obrigatoriedade de prévia aprovação em concurso público para os ocupantes de cargos, igualmente requer para os ocupantes de emprego público.
14. Da mesma forma que o irregular não pode ocupar cargo público também não pode ocupar emprego público. Não subsiste entre ele e o Estado do Acre relação de trabalho, posto que nesta condição é elementar a nulidade do vínculo jurídico.
15. A Polícia Militar do Estado do Acre é regida por Estatuto específico, de sorte que desde a edição de Lei Complementar nº 04, de 16 de dezembro de 1981, os policiais militares contribuem para sistema previdenciário próprio do Estado, consoante legislação anexa (Lei 04/81, 1.236/97 e 9412001).
16. Desta forma, não há razão legal para o INSS vincular os militares à Previdência Geral, porquanto se faz necessária a exclusão das contribuições relativas aos policiais militares.
17. Consta do levantamento do INSS a incidência de contribuição previdenciária de servidores regulares, que ingressaram no quadro de servidores do Estado do Acre antes da promulgação da Constituição de 1988, conforme abaixo relacionado e respectiva prova documental.
18. Portanto, a partir da publicação da Lei complementar 39/93, ocorreu a transmutação do contrato de trabalho para o regime estatutário e todos os servidores do Estado do Acre passaram a ser submetidos à previdência própria, sendo desprovido de qualquer validade os lançamentos das contribuições sociais relativas aos servidores admitidos antes da Constituição de 1988, quanto às competências 01/1999 a 13/2003.
19. O Recorrente alegou que no relatório anexo à notificação consta que não houve a dedução dos valores pagos pelo Estado aos servidores a título de **salário-família e salário-maternidade**. Tal argumento foi acatado pelo agente fiscal por ocasião em que realizou nova diligência, visando apurar este ponto da defesa, à luz das informações obtidas em meio digital junto à Polícia Militar, conforme relatório por ele apresentado, razão pela qual retificou o valor do débito original.
20. Entretanto, equivocadamente, a Relatora desconsiderou a dedução de tais verbas, por entender que "a autoridade fiscal não se reportou ao exame da documentação que suporta o pagamento das contas do salário família e do salário-maternidade, para atestar *que* a referida documentação estava de acordo com o que determina a legislação previdenciária". Ora, se esses servidores até então estão albergados pela Previdência Estadual, não há razão para exigir a apresentação da documentação elencada nos arts. 67 e 72 da Lei 8.213/91, ficando o deferimento dos benefícios disciplinados pela legislação estadual própria, motivo pelo qual deve-se manter a dedução indicada pelo auditor fiscal.

21. Sem razão, sobreveio o indeferimento do direito a compensação entre os institutos previdenciários, ao teor do que determina o §9º, do art. 201, da constituição Federal, regulamentado pela Lei Federal 9.796, de 05 de maio de 1999.
22. Face aos fatos e fundamentos expendidos, requer o Estado do Acre que o **PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO** seja recebido e processado na forma da lei, dando-lhe provimento para que seja reformada a decisão firmada

É o Relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 830. Superados os pressupostos, e não existindo preliminares suscitadas, passo ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES

No recurso em questão, o contribuinte argumenta a inexistência dos créditos apurados no presente lançamento consubstanciado em 2 pontos básicos: decadência parcial dos fatos geradores, inclusão indevida de segurados já pertencentes ao próprio RGPS, inclusão de servidores regulares do RPPS.

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. 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 n.º 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 N.º 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 n.º 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 inócorrentes 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.(grifo nosso).

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.

Neste ponto, devemos considerar uma informação extremamente relevante, qual seja, que a NFLD ora lavrada, substitui NFLD declarada nula em função da incorreta indicação do sujeito passivo, o que caracteriza vício formal, devendo a decadência ser apreciada a luz do art. 173, II do CTN.

Face o exposto e considerando que no lançamento em questão foi efetuado em 11/11/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 05/12/2005, contudo como se trata de lançamento substitutivo deve-se considerar a data da lavratura da primeira NFLD, qual seja 28/06/2004 Os fatos geradores ocorreram entre as competências 01/1999 a 12/2003, dessa forma, não há decadência a ser declarada, tendo em vista que o recorrente não realizava

recolhimentos sobre os fatos geradores descritos na NFLD, inexistindo recolhimentos para que se pudesse considerar antecipação de pagamentos.

DO MÉRITO

Em primeiro lugar, vale destacar que para efeitos da legislação previdenciária, os órgãos e entidades públicas são considerados empresa, conforme prevê o art. 15 da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

Art.15.Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

Assim, o ente público – ESTADO DO ACRE – POLÍCIA MILITAR é considerado empresa perante a previdência social, devendo, portanto, contribuir para o RGPS, sempre que presentes fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Com relação a vinculação dos trabalhadores que prestavam serviços de forma irregular ao ente público e encontravam-se vinculados ao RPPS, acredito que a autoridade previdenciária tem sido responsável e cautelosa ao vincular novos segurados ao RGPS, pois simplesmente excluir segurados do RPPS dos Estados e Municípios, bem como de suas autarquias e fundações e atraí-los para o RGPS deixou, a muito tempo, de ser do interesse público.

Para esclarecer tal assertiva, devemos ter em mente que existe no Brasil, atualmente, pelo menos dois regimes de previdência igualmente legítimos e válidos, que são o Regime Geral de Previdência Social - RGPS e os Regimes Próprios de Previdência - RPPS, podendo estes serem criados no âmbito da União, Estados, DF e Municípios.

Também deve-se levar em consideração que a própria Constituição Federal de 1988 garante, aos que figurarem na condição de trabalhador empregado, seja nas acepções de servidor público, funcionários público, contratados por prazo determinado, ou quaisquer outros tipos de empregados amparo por um regime de previdência, que lhe garanta pelo menos, os benefícios básicos de aposentadoria e pensão.

Dessa forma, pela legislação previdenciária vigente, não podendo o trabalhador estar devidamente amparado por regime próprio de previdência social - RPPS, obrigatória sua filiação ao RGPS.

Toda a argumentação do recorrente consubstancia-se na autonomia do ente público em criar regime próprio de previdência social – RPPS e ter sob seu albergue todos os servidores que entender devido, desde que lhes garanta o alcance de benefícios previdenciários.

No entanto, entendo não possuir essa argumentação substrato para afastar a exigência de contribuições previdenciárias para o Regime Geral de Previdência Social – RGPS.

Assim, quanto à questão suscitada pelo recorrente de que o Estado possuía Regime Próprio de Previdência para seus servidores, incluindo os contratados de forma

irregular, bem como para os militares razão porque não poderia a autoridade fiscal lançar contribuições previdenciárias sobre os valores destes servidores, razão não lhe confiro.

É fato que até a EC nº 20/1998, qualquer tipo de trabalhador poderia estar vinculado ao RPPS, seja na qualidade de servidor efetivo, comissionado, celetista etc, porém após a referida norma constitucional à vinculação aos ditos RPPS, ficou adstrita aos servidores efetivos, ou seja, assim considerados aqueles que ingressaram no serviço público mediante concurso público, sendo que, todo o restante dos trabalhadores, passou obrigatoriamente ao RGPS. Neste sentido dispõe o texto constitucional.

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

§ 13. Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.(grifo nosso)

Além do que, a matéria reservada à previdência social é concorrente entre a União, Estados e DF, conforme dispõe o art. 24, XII da Carta Magna. Em se tratando de legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais (art. 24, §1º da CF/1988). Existe a norma geral editada pela União, no caso a Lei nº 9.717/1998 e nessa hipótese os demais entes federados devem observar essa norma.

Ou seja, o texto constitucional destaca claramente a impossibilidade de inclusão de servidores, salvo os efetivos, bem como de qualquer outra modalidade de trabalhadores no RPPS do ente instituidor. Assim, qualquer tipo de vínculo com o RPPS de ente público, salvo na condição de efetivo, não encontra guarida no texto constitucional, razão porque a vinculação de tais trabalhadores só encontra albergue no Regime Geral de Previdência Social – RGPS.

Dessa forma, qualquer espécie de contratação de trabalhadores, mesmo que irregular por parte do ente público estadual, acaba por ensejar a vinculação de ditos trabalhadores ao RGPS na forma da lei. Nesse sentido, dispõe o art. 9º do Decreto 3.048/99, que regulamenta a Lei nº 8.212/91:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

i) o servidor da União, Estado, Distrito Federal ou Município, incluídas suas autarquias e fundações, ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração;

j) o servidor do Estado, Distrito Federal ou Município, bem como o das respectivas autarquias e fundações, ocupante de cargo efetivo, desde que, nessa qualidade, não esteja amparado por regime próprio de previdência social;

l) o servidor contratado pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, bem como pelas respectivas autarquias e fundações, por tempo determinado, para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos do inciso IX do art. 37 da Constituição Federal;

Uma vez que a notificada remunerou segurados, conforme informação prestada pelo próprio recorrente durante o procedimento fiscal, por meio da entrega das folhas de pagamento deveria ter efetuado o recolhimento da totalidade das contribuições devidas à Previdência Social.

Quanto ao argumento de que foram apuradas contribuições sobre os segurados contratados mediante concurso público ou exclusivamente comissionados, entendo que razão não assiste ao recorrente, considerando que ditos argumentos já foram apreciados pela autoridade julgadora, senão vejamos:

DO SERVIDOR ADMITIDO POR MEIO DE CONCURSO PÚBLICO Arguindo ser ilegal sua exigência, a suplicante reclama a exclusão das contribuições lançadas relativas aos servidores supra-elencados no tópico Relatório do presente Voto, alegando que os mesmos foram admitidos via concurso público, conforme documentação inclusa.

Não obstante, examinando a relação dos segurados empregados juntada pela autoridade fiscal às fls. 45 a 136 dos autos, verifico que os referidos servidores dela não constam.

Assim, a discussão perde seu objeto, razão pela qual desnecessário torna-se contra-argumentá-la.

DOS SERVIDORES QUE EXERCEM CARGO EXCLUSIVAMENTE EM COMISSÃO Reclama também o suplicante que o lançamento abarcou indevidamente contribuições de servidores que só exerciam "cargos comissionados" - relacionados no tópico Relatório do presente Voto - cujas contribuições, por essa razão, já estavam sendo devidamente recolhidas ao RGPS nos termos do art. 40, § 13 da CF - cujas contribuições já haviam sido recolhidas regularmente, ou via parcelamento realizado pelo Estado.

Também nesse aspecto, insta notar de plano que os servidores elencados pela impugnante não constam da retro-mencionada relação nominal, razão pela qual torna-se despiciendo contra-argumentar as alegações da postulante no que pertine a eles.

Note-se que após as considerações da autoridade fiscal, não houve qualquer fato novo apresentado pelo recorrente, razão porque entendo assistir razão a autoridade julgadora, adotando os mesmos argumentos para considerar correto o lançamento. Competiria a recorrente a indicação no lançamento de que os trabalhadores ali elencados, encontram-se devidamente amparados por RPPS, face a condição de concurados.

Quanto ao argumento de que se tratam de servidores irregulares, e portanto a jurisprudência dos tribunais afasta qualquer modalidade de vinculação, sendo nula de pleno direito sem gerar o pagamento de verbas rescisórias, também entendo que razão não assiste ao recorrente em relação a possibilidade de cobrança de contribuições previdenciárias.

É certo que a contratação irregular, ou seja, sem concurso público após a CF/88, feriu o disposto no art. 37 do texto constitucional, portanto incabível qualquer espécie de vinculação ao ente público. Neste mesmo sentido, dispõe a Súmula 363 do TST, senão vejamos:

Súmula 363 TST - CONTRATO NULO – EFEITOS

A contratação de servidor público, após a CF/88, sem prévia aprovação em concurso público, encontra óbice no respectivo art. 37, II e § 2º, somente lhe conferindo direito ao pagamento da contraprestação pactuada, em relação ao número de horas trabalhadas, respeitado o valor da hora do salário mínimo, e dos valores referentes aos depósitos do FGTS.

Assim, entendo que a cobrança de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados a título de remuneração, que nada mais são do que uma contraprestação pelos serviços prestados, estão em perfeita consonância, não apenas com o teor da referida súmula, bem como com a jurisprudência dos tribunais que impossibilitam a vinculação efetiva de pessoas sem concurso público, e mais ainda, com os dispositivos da lei 8212/91, que determinam a condição de segurados empregados e da base de cálculo de contribuições.

Isto posto, não entendo que a autoridade fiscal vinculou o servidor irregular ao ente público, determinando o pagamento de qualquer verba rescisória. O que bem fez o auditor, foi determinar a vinculação “para efeitos previdenciários” de segurado que prestava serviços na condição de empregado, conforme disposto no art. 12, I da Lei 8212/91, e dessa forma, a existência de pagamentos, enseja a cobrança de contribuições previdenciárias, vez que conforme descrito anteriormente nos termos da CF/88, todo trabalhador possui direito ao amparo previdenciário, conforme pode-se inferir dos termos do art. 6º e 195 do referido texto.

Ainda, conforme disposto na lei previdenciária, qualquer trabalhador que preste serviços com as características de empregado, como o encontrado no lançamento em questão, possui a condição de segurado empregado perante a previdência:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

A base de cálculo da contribuição das empresas, encontram-se descrita no art. 22 da Lei 8212/91.

DA CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Ver nota no final do art.) I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título,

durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação alterada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99. Ver nota no final do art.)

A obrigação da empresa em arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço mediante desconto sobre as respectivas remunerações está prevista no art. 30, I da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

Art.30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5/01/93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

(...)

Face as citadas normas, o trabalho do auditor autuante, foi no sentido de cumprir a legislação aplicável, determinando, para aqueles segurados em que incabível a vinculação ao RPPS, vinculá-los como segurados do RGPS.

Quanto ao questionamento acerca da aplicação do Parecer da AGU, o julgador de 1ª instância, bem afastou a possibilidade de aplicação do dito Parecer, vez que não se trata do mesmo caso descrito neste lançamento. A contratação irregular de servidores, prestando serviços nas mesmas condições de empregado, após a CF/88, não encontra qualquer guarida, seja no texto constitucional, na Lei 8212/91 ou na EC nº 20/1998. A grande discussão fruto do dito parecer, era o enquadramento a ser atribuído aos servidores estáveis não efetivos. Portanto, entendo que os argumentos quanto a aplicação do Parecer da AGU, também são incapazes de refutar o lançamento.

No que tange a exclusão dos valores pagos pelo ente público à título de salário família e salário maternidade, razão também não confiro ao recorrente. Na diligência fiscal realizada após a impugnação, o auditor afastou a possibilidade de compensação de tais valores, uma vez que mesmo intimado a empresa não identificou os beneficiários de tais pagamentos, bem como não apresentou a documentação pertinente a concessão dos benefícios.

Destaca-se que em grau de recurso, o recorrente apresenta os mesmos argumentos da defesa, sem contudo, fazer prova das alegações, assim como não o fez na impugnação. Ademais, a concessão de benefícios e sua possível compensação no âmbito do RGPS está adstrita a comprovação das condições para recebimento do benefício. Portanto, se a concessão pela empresa (no caso ente público) não obedeceu os critérios exigidos pela previdência social, não será possível a compensação desses valores.

Por fim, quanto aos argumentos de que as contribuições apuradas neste lançamento, já se encontram incluídas em lançamentos anteriores, bem como em parcelamentos formalizados pelo ente público, razão novamente não assiste ao recorrente.

Pela planilha apresentada ainda durante a esfera recursal, fls. 46 a 55 e 63 observa-se que o período do lançamento realizado anteriormente, não alcança as contribuições exigidas nesta NFLD, bem como, não demonstrou o recorrente a existência de parcelamento envolvendo o mesmo período de cobertura. Assim, não existe compensação a ser realizada.

Quanto a compensação entre Regimes Previdenciários, no caso RPPS e RGPS, entendo que não é essa a esfera cabível para apreciação, razão porque deixou de apreciar dita matéria.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da Decisão-Notificação, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar a presente notificação.

CONCLUSÃO

Pelo exposto e tudo mais que consta dos autos, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, julgando procedente o lançamento efetuado.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira