



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº 13819.000679/2007-49
Recurso nº 147.447 Voluntário
Matéria DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES
Acórdão nº 206-00.996
Sessão de 01 de julho de 2008
Recorrente LOTUS SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/1996, 01/03/1999 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, HOMOLOGAÇÃO E DECADENCIA. OBSERVANCIA DAS REGRAS FIXADAS NO CTN.

I - Segundo a súmula nº 8 do Supremo Tribunal Federal, as regras relativas a homologação e decadência das contribuições sociais, diante da sua reconhecida natureza tributária, seguem aquelas fixadas pelo Código Tributário Nacional.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. PERÍODO JÁ FISCALIZADO. REVISÃO. ART. 149 DO CTN. NÃO OBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

I - O lançamento pode ser revisto *ex-officio*, condicionando-se a necessidade da administração fiscal comprovar a ocorrência de uma das situações do art. 149 do CTN;

II - Fora dessas hipóteses, à segurança jurídica prestigiada pelo Códex Tributário 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte. L

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por unanimidade de votos em acolher a preliminar de decadência suscitada, para excluir da exação as contribuições referentes aos fatos geradores ocorridos até a competência julho/2000; II) por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso no sentido excluir da exação as contribuições referentes aos fatos geradores ocorridos até a competência abril/2003. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Osmar Pereira Costa e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a nulidade dos lançamentos referentes aos fatos geradores ocorridos até a competência abril/2003.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

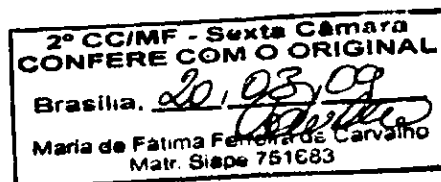
Presidente



ROGÉRIO DE LELLIS PINTO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Osmar Pereira Costa (Suplente convocado), Ana Maria Bandeira, Cleusa Vieira de Souza, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Freitas de Souza Costa (Suplente convocado).



Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa **LOTUS SERVICOS TÉCNICOS LTDA**, contra Decisão-Notificação (fls. 271 e s.) exarada pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária em São Bernardo do Campo-SP, a qual julgou parcialmente procedente a presente NFLD, no valor originário de R\$ 15.135.678,45 (quinze milhões cento e trintas e cinco mil, seiscentos e setenta e oito reais e quarenta e cinco centavos), lavrada em decorrência de procedimento de revisão de auditoria.

Alega em seu recurso que não houve motivação para revisão do lançamento anteriormente empreendido, de forma a justificar a autuação ora questionada.

Aduz que o débito está parcialmente decadente, e no mérito diz que não foi exposição clara dos fatos geradores lançados, questionando o procedimento de arbitramento, e ainda a incidência da taxa SELIC sobre o débito, para encerrar requerendo o provimento do seu recurso.

A extinta SRP, apresentou resposta ao recurso da empresa, onde pugna pela manutenção da NFLD.

É o relatório.

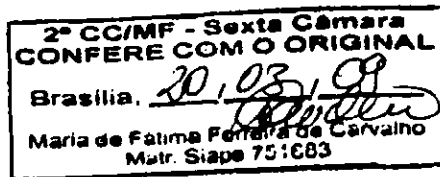
Voto

Conselheiro ROGÉRIO DE LELLIS PINTO, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Inicialmente, sustenta o contribuinte no mérito, que a NFLD seria nula, em síntese porque não reuniria os requisitos essenciais para sua validade, especialmente por não demonstrar no REFISC, os fatos geradores que motivaram a autuação, o que, no entanto, o faz sem razão alguma.

É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a estreita observância à legislação de regência, de forma que todo o procedimento fiscal instaurado abarque os requisitos legais exigidos. Não é menos certo, que a inobservância a legislação que rege o lançamento fiscal, ou ainda de seus requisitos, implica invariavelmente em nulidade do procedimento administrativo, eis que na maioria das vezes sugere cerceamento do direito de defesa, impondo o seu reconhecimento pela própria Administração. Ocorre que não é o caso do lançamento em espeque, já que se reveste de todas as formalidades legais. L



A ampla defesa não se mostra agredida no caso destes autos, na medida em que o procedimento fiscal traz em seu bojo todos os elementos necessários para a perfeita compreensão do débito, sua origem, e seus fundamentos legais. Os anexos que constam dos autos, nos mostram os percentuais adotados para efeito dos cálculos, e indicam o caminho e os critérios seguidos pela fiscalização, bastando para se confrontar e afastar as arguições recursais a sua mera análise perfunctória.

Em verdade, o lançamento encontra-se satisfatória e exaustivamente fundamentado, conforme se pode aferir do anexo denominado Fundamentos Legais do Débito, que traz toda a legislação que apóia e autoriza a postura da fiscalização do INSS, não restando omissos em nenhum ponto. De outra ótica, a memória de cálculos e as origens do débito estão perfeitamente detalhadas nos autos, não havendo qualquer imprecisão ou inexatidão a ser reconhecida.

Os fatos geradores estão satisfatoriamente declinados no REFISC, bem como a justificativa para o arbitramento utilizado pela autoridade lançadora, de forma que a exposição ali constante não se encontra debilitada em nenhum de seus termos, não havendo qualquer omissão de onde se apurou o débito, e da sua explicitação.

Embora não tenha sido alegado pelo contribuinte, e por se tratar de matéria e ordem pública, creio que parte do crédito ora discutidos encontra-se alcançada pela decadência quinquenal.

Sem embargos, é sabido que a questão do prazo decadencial das contribuições sociais, foi objeto de constantes e ácidas discussões tanto no âmbito doutrinário, quanto jurisprudencial. Analisando a matéria, o E. STJ, por meio de seu plenário, fixou seu entendimento e em decisão unânime, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, que fixa o prazo de 10 anos para a decadência das contribuições sociais, reconhecendo a prevalência do prazo quinquenal previsto no CTN.

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

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

"SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO".

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

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

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

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

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

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

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

Assim é que, a meu ver, encontram-se decadentes as contribuições relativas às competências até julho/2000, tendo em vista da data de cientificação do contribuinte quanto a lavratura da NFLD.

Quanto à alegação recursal tendente a questionar o procedimento de revisão do lançamento, ainda que sob um enfoque distinto, creio que tem razão o contribuinte.

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 *accertamento*, 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 efetuo, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial."

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.

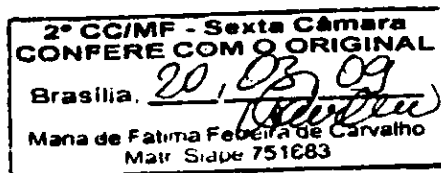
Falando sobre o tema, Alberto Xavier, em sua Obra "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, 3ª Ed., Editora Forense, pág. 261/262, nos lembra que os incisos do art. 149 do CTN, fixam verdadeiros limites objetivos, que restringem a atuação da Administração Tributária para readentrar em período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

No mesmo sentido ensina Francisco José Feitosa, citado pelo professor Leandro Paulsen, (*in* Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado Editora, 5ª Edição, pág. 868/869) para quem "*(...) o art. 149/CTN estipula os casos em que o lançamento será revisto, 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"*.

Não olvidemos ainda que o próprio INSS tem acolhido tal entendimento, na medida em que seus atos normativos rotineiramente vem prevendo que a revisão do lançamento deve acompanhar as determinações do citado art. 149 do CTN. Tanto isso é verdade, que basta-nos ver o que prescreve o art. 226 da IN 70/2002, ou o art. 588 e §§ da IN 100/03 ou ainda o art. 570 e §§ da IN 03/05.

Assim, inclusive, caminhava a jurisprudência do CRPS, como se constata dos seguintes e recentes escólios jurisprudenciais:

"EMENTA. PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NFLD - REVISÃO LANÇAMENTO - ART. 149 CTN. A constituição de um novo lançamento ou a revisão de crédito previdenciário decorrente de auditoria fiscal previdenciária que abranja períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores está condicionada a ocorrência das hipóteses previstas no art. 149 do CTN. **CONHECIDO E PROVIDO.** (CRPS, 4ª CAJ. Relatora Ana Maria Bandeira Acórdão nº 1232/2006).



(...).

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. REFISCALIZAÇÃO. ARTIGO 149, CTN. RELATÓRIO FISCAL OMISSO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DE LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA NFLD.

I - O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório; II - Nos termos do artigo 37, da Lei n.º 8.212/91, o fiscal autuante ao promover o lançamento deve fundamentá-lo de forma clara e precisa, sob pena de nulidade da notificação, sobretudo quando decorrente de revisão de lançamento, com fulcro no artigo 149, do CTN; III - Tratando-se de procedimento de refiscalização, obviamente para período já devidamente fiscalizado, deve a autoridade fiscal motivá-lo, de maneira a comprovar cabalmente uma das hipóteses permissivas inscritas no artigo 149, do CTN, devendo, ainda, cientificar o contribuinte dos fundamentos deste procedimento, oportunizando-lhe o exercício pleno de seu direito de defesa, sob pena de improcedência do lançamento.

RECURSO CONHECIDO E PROVIDO (CRPS, 4.º CAJ, Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Acórdão n.º 2050/2006).

(...).

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. REVISÃO LANÇAMENTO. ART. 149 CTN. VÍCIO OBJETO. PARECER. VINCULAÇÃO.

1. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos.

2. Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade e, sobretudo, de aplicar tal reconhecimento ou declaração nos casos em concreto, de leis, dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim expressamente declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes ou reconhecidos pela Chefia do Poder Executivo.

3. O vício relativo à ilegalidade do objeto não se trata de vício formal.

4. Os pareceres da Consultoria Jurídica do MPS, quando aprovados pelo Ministro de Estado e, nos termos da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993, vinculam os órgãos julgadores do CRPS, à tese jurídica que fixarem.

5. A constituição de um novo lançamento ou a revisão de crédito previdenciário decorrente de auditoria fiscal previdenciária que abranja períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores está condicionada a ocorrência fática das hipóteses previstas no art. 149 do CTN. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (CRPS, 4.º CAJ, Relator Elias Sampaio Freire, Acórdão n.º 1346/2006)."

Como se vê, não há dúvidas de que apenas a estrita comprovação de que o fato apurado pelo Fisco enquadra-se em um dos incisos do art. 149 do *Códex Tributário*, autoriza a revisão de crédito já constituído ou mesmo um novo lançamento abrangendo os mesmos períodos e fatos já cobertos por auditoria fiscal anterior.

Trazendo a fundamentação ao caso em concreto, evidencia-se que o Relatório Fiscal, menciona que a ação fiscal empreendida seria de revisão, sem sequer apontar o art. 149 do CTN como fundamento do procedimento adotado, afirmando apenas que ao Fisco seria resguardado o direito de a qualquer tempo, cobrar valores que fossem considerados devidos.

Nesse ponto, merece destaque o fato de que, como exaustivamente vimos, o *caput* do referido artigo, não é por si fundamento legal suficiente para sustentar a revisão pretendida pela SRP. Como se disse, o referido dispositivo legal enumera em seus incisos os casos em que a revisão possa ser promovida, limites objetivos para a atuação do Fisco. O *Caput* apenas prevê a possibilidade de revisão, os incisos indicam em quais situações ela pode ocorrer. Isso quer nos dizer que para justificar o ato revisional não basta à mera menção ao art. 149, sem indicação específica de qual hipótese se enquadra a atuação estatal.

Aqui, a atuação da fiscalização já se mostra sensivelmente deficiente, já que não consta do anexo Relatório Fiscal, cuja função é justamente demonstrar de forma resumida os procedimentos da auditoria fiscal, especificamente em qual situação de fato e de direito se ampara o procedimento de revisão, o que não só afronta o art. 37 da Lei nº 8.212/91, mas principalmente o princípio do contraditório e da ampla defesa, indicação de séria preterição do direito de defesa, que não pode ser aceito por esta CAJ. A menção feita na DN não supre a necessidade de constar do relatório fiscal, até porque o contribuinte inicialmente se defende do que consta deste e não daquela.

A falta de motivação do relatório fiscal, portanto, quanto aos elementos de fato e direito que sustentam e justificam a revisão de período já fiscalizado, impossibilita o trabalho da ilustre autoridade lançadora de atingir seu fim, na esteira do que vem entendendo esta CAJ.

É importante reafirmar que o lançamento, como ato administrativo plenamente vinculado, exige da autoridade responsável por sua lavratura à descrição clara, a indicação específica e detalhada dos seus motivos de fato e de direito, de forma que sua omissão acarreta a invalidade do ato administrativo, consoante às disposições do art. 50, II da Lei nº 9.784/99, *in verbis*:

"Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;"

Desse modo, não basta à mera indicação abstrata da norma legal que ampara o ato administrativo, ou mesmo a menção sucinta de um fato que nem mesmo se amolda à previsão legal. Antes disso, a legislação condiciona a validade do ato administrativo à motivação de fato e de direito, o que, como vimos, não ocorreu no caso em baila.

A prerrogativa de constituir créditos em períodos já cobertos por ação fiscal, somente se confirma se alguma das situações fáticas do art. 149 estiverem presentes. Fora delas, não há sustentação fática ou legal que viabilize um procedimento revisional, como pretende a douda autoridade fiscal no caso em baila. L

Não obstante o entendimento acima declinado, é preciso reconhecer que ele não repercute na integralidade da NFLD ora vergastada, já que há períodos aqui não cobertos por ação fiscal anterior, ou seja, não se tratam de competências refiscalizadas.


Em verdade, o procedimento que redundou na presente NFLD trata-se realmente de refiscalização, ou seja, procedimento de fiscalização que engloba períodos já cobertos por ação fiscal anterior, mas que também pode (como foi o caso) abranger outros períodos sem qualquer cobertura de ação fiscal. Esse procedimento de refiscalização, tanto pode levar a uma revisão de lançamento, no que se refere a levantamentos em períodos já cobertos por auditoria fiscal, quanto pode redundar num simples lançamento de ofício, referentes aos períodos não fiscalizados.

Sem embargos, como bem notado em julgamento pela ilustre Conselheira Elaine, a ação fiscal anteriormente empreendida junto ao contribuinte, segundo o próprio TEAF que consta dos autos, atingiu até o período de 04/2003, de forma que apenas desta competência para trás refere-se à revisão de lançamento, e portanto devem ser excluídos, sendo os outros levantamentos meros atos de ofício, do qual independe a presença de qualquer circunstância prevista no art. 149 do CTN, e que, portanto, devem ser mantidos.

No que tange a incidência da taxa SELIC sobre o débito, basta lembrarmos que decorre expressa de lei, estando a matéria sumulada por este Colegiado (Súmula nº 3), não cabendo afastá-la por qualquer razão.

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para reconhecer a decadência das contribuições até julho/2000, e no mérito **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, para excluir da NFLD os valores lançados até a competência de 04/2003, por se tratar de revisão de lançamento sem a devida justificativa, e manter todas as remanescentes, nos termos da fundamentação acima descrita.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2008


ROGÉRIO DE LELLIS PINTO



Declaração de Voto

Conselheira ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Relatora

Divirjo do entendimento do ilustre Conselheiro, em primeiro lugar quanto ao provimento por não restar configurada a fundamentação para realização de refiscalização.

O procedimento de refiscalização, pode ser a qualquer tempo realizado, visto o direito do fisco de em obtendo novas informações ou mesmo constando erro ou omissão, lançar os valores que entender devidos. Dar provimento no presente caso. É simplesmente determinar a não existência dos fatos geradores que ensejaram a lavratura da notificação, o que não concorda de forma alguma. É clara no presente caso a existência de contribuições, mesmo tendo existindo procedimento anterior, e essas diferenças de contribuição tem que ser cobradas. O que entendo aplicável ao caso em questão seria a nulidade do lançamento por vício formal na constituição da NFLD. O princípio da segurança jurídica determina ao fisco nestes casos a demonstração dos motivos que levaram a refiscalização e lançamento de diferenças, mas de forma alguma, essa nulidade pode ser confundida com provimento.

Nesse sentido, entendo que deveriam ser excluídas por vício formal as contribuições, e não dar provimento ao recurso do recorrente que, de forma alguma, conseguiu demonstrar a não existência dos fatos geradores.

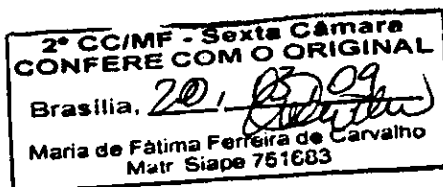
Já quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD. Em primeiro lugar, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, razão assiste ao contribuinte nos termos abaixo expostos.

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".

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

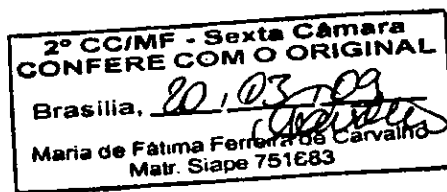


pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei."

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:

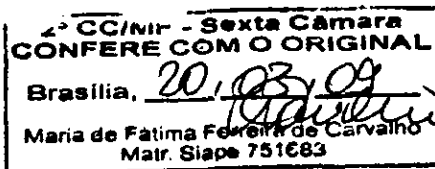
"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. 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 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, insindicação 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 inexistir o 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 inócenas 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 imponíveis 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 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.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em 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 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.

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 acepção 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. 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 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.

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.

Por fim, outro ponto que entendo pertinente, e que, embora não interfira diretamente na declaração de toda contagem de prazo decadencial, venha a ser relevante em determinados lançamentos, é considerar como marco inicial para determinação das contribuições que se encontram decaídas a data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Neste caso, considerando que no âmbito da Fiscalização previdenciária, com a extinção do TIAF, assumiu o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF status de conferir validade ao procedimento fiscal, ou seja, que o MPF é o instrumento que visa dar conhecimento ao sujeito passivo quanto aos atos da ação/auditoria fiscal em si, cuja ciência deverá ser dada por ocasião do início do procedimento fiscal, e que o mesmo se extingue com o registro no termo próprio que é o TEAF, lavrado quando do término da auditoria para cientificar do sujeito passivo do término do procedimento, será a ciência desse instrumento o marco a ser considerado para cálculo do prazo decadencial.

Assim sendo, o MPF marca o início do procedimento fiscal de constituição do crédito tributário, bem como, por consequência, serve também de marco para determinação das contribuições que já não podem ser exigidas. Considerar-se-á a data da cientificação do MPF como marco inicial para contagem retroativa das contribuições que poderão ser englobadas no lançamento que se busca concretizar. Entendo que tal raciocínio, respaldado no teor do acórdão da 1ª Sessão STJ, trazido a baila para respaldar este julgamento, que a data do MPF somente pode ser aplicável nos casos de contagem de prazo decadencial consubstanciado no art. 173 do CTN, onde o Parágrafo único é claro em prenunciar dita possibilidade.

Face o exposto, entendo que encontram-se atingidas pela decadência quinquenal as contribuições previdenciárias até a competência 07/2000.

ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA