



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

Processo nº 17883.000287/2010-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.867 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2014
Matéria ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PATRONAL
Recorrente SOBEU - ASSOCIAÇÃO BARRAMANSENSE DE ENSINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005, 01/05/2006 a 31/05/2006, 01/06/2006 a 30/06/2006

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO.

Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991.

A entidade deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos (CEBAS), fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), renovado a cada três anos, e do Certificado de reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal.

A entidade também deverá requerer junto ao INSS o gozo do benefício da imunidade.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DECLARAÇÃO EM GFIP. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZADA.

A declaração dos valores devidos em GFIP, desacompanhada do pagamento na época própria, está sujeito à incidência de multa moratória. A denúncia espontânea tratada no art. 138 do CTN não se caracteriza pela mera declaração dos valores devidos.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 11/11/2010, data da ciência do sujeito passivo, e somente houve os recolhimentos parciais até a competência 07/2005. Os fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram somente nas competências 10/2005, 05/2006 e 06/2006. Com isso, as competências posteriores a 07/2005 não foram abarcadas pela decadência, permitindo o direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à contribuição patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 10/2005, 05/2006 e 06/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 12/17) informa que a empresa deixou de recolher as contribuições relativas à parcela dos segurados e à parte patronal, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento, mas não declaradas em GFIP, conforme demonstrado na planilha integrante do Anexo II (fl. 39), acompanhado de diversas cópias de documentos que comprovam os fatos narrados. Os valores foram constituídos por meio do “**levantamento EF**”, folhas de pagamento.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que o contribuinte teve seu direito à imunidade cassado por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais - AC 01/2009, expedido em 30/04/2009, com fundamento no descumprimento do disposto no inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991, e no inciso III do artigo 206 do Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social - RPS).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 11/11/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 110/123), alegando, em síntese, que:

1. o recurso por ela impetrado contra o Ato Cancelatório 01/2009 é dotado de efeito suspensivo, inclusive como já assentou entendimento a 12ª Turma da DRJ/SP1. Uma vez comprovada a pendência de apreciação do citado recurso, é necessária a suspensão deste processo até ulterior trânsito em julgado administrativo do Ato Cancelatório 01/2009 (Processo 17883.000049/2009-13). Requer a reunião de todos os processos advindos desta ação fiscal e questiona a representação fiscal para fins penais, a qual só poderia ser feita após a constituição definitiva do crédito tributário;
2. houve duplicidade de lançamento entre o crédito lançado neste Auto de Infração e o consubstanciado no AI n. 17883.000284/2010-29 (DEBCAD 37.292.632-0), pois os fatos geradores das contribuições lançadas em ambos os procedimentos são os mesmos. Assim, devem ser anulados os lançamentos;
3. ocorreu a decadência das competências até outubro de 2005, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, tendo em vista que as

Contribuições Previdenciárias são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e que há provas quanto ao recolhimento parcial das contribuições;

4. a Fiscalização apenas relaciona uma série de pagamentos efetuados a contribuintes individuais deduzindo que todos se referem a ajuda de custo cuja legislação não permite exclusão do salário de contribuição, sem ao menos entrar a fundo na utilização e destinação destes pagamentos, que se referem a ressarcimento de despesas. Ademais, inexistente nos autos prova acerca do não-pagamento das contribuições ora exigidas, não tendo a autoridade lançadora se desincumbido do ônus de provar a ausência deste pagamento;
5. requer o cancelamento do presente Auto de Infração, eis que a obrigação acessória aqui lançada confunde-se com a obrigação principal já exigida através dos demais lançamentos realizados contra a Impugnante. Sendo cancelados os autos de infração relativos às obrigações principais, estarão também canceladas as exigências relativas a penalidades pecuniárias. Requer seja julgado improcedente o lançamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ – por meio do Acórdão 12-37.268 da 13ª Turma da DRJ/RJ1 (fls. 149/158) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que ela é uma entidade beneficente de assistência social.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Volta Redonda/RJ informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processa e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega que, antes do lançamento, estava amparada por recurso com efeito suspensivo contra o Ato Cancelatório de sua imunidade (processo 17883.000049/2009-13), e, portanto, ainda gozava da isenção previdenciária, assim solicita a anulação do presente lançamento ou, no mínimo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a superveniência do trânsito em julgado dos autos do processo que trata da matéria de cancelamento da sua imunidade tributária (processo 17883.000049/2009-13).

Após a renovação de seu certificado, para o período de 01/01/1998 a 31/12/2000 (processo nº 44006.004481/1997-35 – Resolução CNAS nº 172, de 12/07/1999), constata-se que, no período de 01/01/2001 a 30/12/2007, a Recorrente ficou sem cobertura do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), já que veio a obter a renovação do certificado, com validade para o período de 31/12/2007 a 30/12/2010, por meio da Resolução CNAS nº 7, de 03/02/2009 (processo nº 71010.003119/2007-48). Diante desse fato, ocorreu o cancelamento da sua condição de entidade imune das contribuições previdenciárias, por intermédio do Ato Cancelatório de nº 01/2009, que apontou como causa a existência de débito, infringindo o inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 e o inciso III do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto 3.048/1999).

Por sua vez, nos autos do processo 17883.000049/2009-13, que cuida do cancelamento da imunidade das contribuições previdenciárias, por intermédio do Ato Cancelatório de nº 01/2009 (fl. 96), a Recorrente alega que o Fisco iniciou o procedimento de auditoria em 06/11/2008, por meio do Termo de Início de Fiscalização, sobre a vigência da Medida Provisória (MP) nº 446/2008, “*sendo certo que seria a norma aplicada ao caso e não aquela que motivou toda a informação fiscal, art. 55 da Lei 8.212/1991 que, repetindo, perdera a eficácia*”. Nessa argumentação, a Recorrente levou em consideração a data de 06/11/2008, que correspondente ao dia de emissão do Termo de Início de Fiscalização (fl. 04), citada no item 2 da Informação Fiscal que propôs o cancelamento da isenção (fl. 01, processo 17883.000049/2009-13).

Essa data sinalizada pela Recorrente diz respeito ao dia da emissão do Termo de Início de Fiscalização (06/11/2008) e corresponde exclusivamente ao dia em que a ação fiscal teve início junto à empresa a ser fiscalizada. Aqui é bom esclarecer que, mesmo que a entidade gozasse de imunidade tributária, a Recorrente tem o dever de cumprir tanto as obrigações principais – contribuições que ela é obrigada a descontar de outros contribuintes – como as obrigações acessórias, dentre elas a de manter os livros contábeis e fiscais (STF, RE 250844/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, em 29/05/2012). Isso permite ao Fisco o acesso aos

documentos contábeis da Recorrente, viabilizando a emissão dos seus documentos de trabalho, inclusive do Termo de Início de Fiscalização.

Por outro lado, a Informação Fiscal que propôs o cancelamento da imunidade foi emitida no decorrer da ação fiscal, em 26/03/2009 (fls. 01 e 02, processo 17883.000049/2009-13), portanto, fora do campo de vigência das normas previstas na MP 446/2008, que vigorou no período de 07/11/2008 a 10/02/2009.

Dessa maneira, a alegação de que o procedimento fiscal foi anterior à rejeição da MP 446/2008 não coaduna com o conjunto probatório juntado aos autos, eis que em 26/03/2009 – data de emissão da Informação Fiscal, que deu origem ao cancelamento da imunidade –, a MP 446/2008 já havia sido rejeitada pelo Plenário da Câmara dos Deputados, por meio de Ato do Presidente daquela Casa, datado de 10/02/2009 (DOU de 12/02/2009). Com isso, no momento de cancelamento da imunidade das contribuições previdenciárias – Ato Cancelatório de nº 01/2009 (fl. 96, processo 17883.000049/2009-13), datado de 30/04/2009 –, as disposições contidas no art. 55 da Lei 8.212/1991 estavam plenamente restabelecidas e com plena eficácia jurídica.

Instar salientar que a Medida Provisória (MP) pode ser convertida em lei, com ou sem alterações de seu texto, ou rejeitada, expressa ou tacitamente (por decurso de prazo). Em ambos os casos de não aprovação, a MP perderá sua eficácia desde a edição, nos termos do art. 62, § 3º, da Constituição Federal. Isso nos permite concluir que os efeitos da MP 446/2008 só seriam válidos se ela fosse convertida em lei, fato que não aconteceu, pois ela foi rejeitada pela Câmara dos Deputados em 10/02/2009. Não havendo referida conversão, os efeitos da MP 446/2008 são nulos *ex tunc* (desde a origem), e o Congresso Nacional poderia ter editado decreto legislativo, em até sessenta dias, para a regular as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante a vigência da Medida Provisória, fato não evidenciado nos autos. Com isso, as regras contidas no art. 55 da Lei 8.212/1991 voltaram a produzir todos os seus efeitos.

Constituição Federal de 1988:

*Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*

(...)

*§ 3º **As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) (g.n.)***

(...)

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

Observa-se ainda que durante a vigência da MP 446/2008, período de 07/11/2008 a 10/02/2009, não houve qualquer ato praticado pelo Fisco de desconstituição da imunidade da entidade, já que o ato de cancelamento da imunidade foi emitido após esse período, em 30/04/2009.

Diante desse quadro fático e jurídico, a alegação da Recorrente de que, antes do lançamento, gozava da imunidade previdenciária – delineando para a anulação do lançamento fiscal ou, no mínimo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário –, não será acatada, já que os elementos probatórios juntados aos autos demonstram que a emissão do Ato Cancelatório da imunidade nº 01/2009 (fl. 96, processo 17883.000049/2009-13), datado de 30/04/2009, foi posterior à vigência da MP 446/2008, sendo que as disposições desta MP perderam a sua eficácia jurídica em 10/02/2009, e isso restabeleceu a plena eficácia jurídica das regras previstas no art. 55 da Lei 8.212/1991.

Com relação à questão da discussão acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, esclarecemos que essa questão suscitada pela Recorrente tem por finalidade embasar a tese de inaplicabilidade do art. 55 da Lei 8.212/1991, com o argumento de que a imunidade só poderia ser regulamentada via legislação complementar, nos termos do art. 146, inciso II, da Constituição Federal. Segundo a Recorrente, isso levaria a nulidade do lançamento fiscal, já que os dispositivos da Lei 8.212/1991 que tratam de isenção são inconstitucionais.

Observa-se que o texto constitucional remeteu à lei o estabelecimento das condições necessárias para a obtenção da isenção de contribuições sociais pelas entidades consideradas de assistência social.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seu § 1º, a obrigatoriedade de se requerer o referido benefício no INSS.

É importante frisar que, no ordenamento jurídico, há a imposição de certos requisitos para que uma entidade venha gozar de isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, o que não logrou a empresa Recorrente comprovar.

De sorte que, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a caracterização da imunidade não depende apenas a empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, conforme posto na peça recursal, mas ela deverá atender todos os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/1991 para usufruir a imunidade aqui tratada, inclusive deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), e seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito federal ou municipal. Além disso, para fazer jus ao aludido benefício, é imposta à entidade a obrigação de atender, cumulativamente, ao disposto no art. 55 da Lei 8.212/1991.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 estabelecia os seguintes requisitos:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Do dispositivo transcrito, verificamos que o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), são apenas um dos requisitos para que se possa gozar da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Com isso, como não há nos autos a comprovação do deferimento do pedido de isenção, ou até mesmo de tê-lo efetuado pela Recorrente, e, para as competências objeto do lançamento fiscal, não há a demonstração de que a entidade era portadora do Certificado e do

Registro de Entidade de Fins Filantrópicos (CEBAS), fornecido pelo CNAS, é de se considerar inexistente o direito aludido.

Além disso, a Recorrente teve seu direito à imunidade cassado por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais - AC 01/2009, expedido em 30/04/2009, com fundamento no descumprimento do disposto no inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991 e no inciso III do artigo 206 do Decreto 3.048/1999. Logo, a partir 01/01/2001, a empresa deixou de ter CEBAS pelo simples fato de não tê-lo requerido, conforme se observa no teor do Ato Cancelatório (fl. 31).

Portanto, as exigências estabelecidas pelo art. 55 da Lei 8.212/1991, que trata especificamente da isenção de contribuições previdenciárias, não permitem a aplicação do art. 14 do CTN, e devem ser atendidas de forma cumulativa para fins de concessão deste benefício.

Como a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos insertos no § 1º e no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991, não pode estar amparada pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas lançadas no presente processo, a qual competia, além da verificação do preenchimento dos requisitos exigidos em lei, o reconhecimento do direito à isenção das contribuições previdenciárias mediante emissão de ato administrativo declaratório pelo INSS.

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da Recorrente, para reconhecer sua imunidade relativamente às contribuições à Seguridade Social, pois estando o artigo 55 da Lei 8.212/1991 em perfeita consonância com as disposições constitucionais, e considerando que as exigências ali contidas não foram observadas, fica a empresa obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo, previstas no artigo 22 da mesma lei, bem como, ao recolhimento das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 30, da referida lei e, de igual modo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas às entidades e fundos (chamados de Terceiros).

A Recorrente alega que seja declarada em parte a extinção do crédito tributário ora analisado, pois os créditos apurados até a competência 10/2005 foram fulminados pelo instituto jurídico da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

Esclarecemos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante nº 08 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004. *in verbis*:

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. (g.n.)*

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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.*

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

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

(...)

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

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o

prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' –, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento. (AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos. (REsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 10/2005, 05/2006 e 06/2006, e foi efetuado em 11/11/2010, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fl. 01).

Constata-se ainda que, para as competências 08/2005 a 02/2006, não há qualquer recolhimento (pagamento) de contribuições previdenciárias, conforme documento de Consulta Conta-Corrente da Recorrente (fl. 148). Assim, a partir da competência 08/2005 não há espaço jurídico para o reconhecimento da decadência tributária, não cabendo a aplicação da regra estampada no § 4º do art. 150 do CTN, nem a regra prevista no art. 173 do CTN.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o lançamento fiscal refere-se às competências 10/2005, 05/2006 e 06/2006, e não está abarcado pela decadência tributária.

Diante disso, rejeito a preliminar de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega que, por equívoco, errou ao elaborar as GFIP's originais para as competências 10/2005, 05/2006 e 06/2006, mas já procedeu à devida retificação, informando com precisão as bases de cálculo das contribuições previdenciárias. Assim, solicita a anulação do lançamento fiscal para considerar como base de cálculo os valores informados nas GFIP's retificadoras.

Tal alegação não será acatada, pois, mesmo que tenha ocorrido a declaração dos valores por meio de GFIP – apresentada pela Recorrente após início do procedimento de auditoria fiscal –, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Assim deve-se manter os valores apurados no presente lançamento fiscal.

Isso está em consonância com o disposto no parágrafo único do art. 138 do CTN, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (g.n.)

Da leitura desse dispositivo, percebe-se que se trata da exclusão da multa punitiva e não da multa moratória decorrente do atraso no pagamento do tributo, esta prevista à época do lançamento pelo art. 35, inciso II, da Lei 8.212/1991 c/c o art. 239 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:

Art. 239. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a: (...)

III - multa variável, de caráter irrelevável, nos seguintes percentuais, para fatos geradores ocorridos a partir de 28 de novembro de 1999: (Redação dada pelo Decreto 3.265, de 29.11.99) (g.n.)

(...)

b) para pagamento de obrigação incluída em notificação fiscal de lançamento:

1. vinte e quatro por cento, até quinze dias do recebimento da notificação (Redação dada pelo Decreto 3.265, de 29/11/1999)

2. trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação (Redação dada pelo Decreto 3.265, de 29/11/1999)

3. quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social; ou (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

4. cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social, enquanto não inscrita em Dívida Ativa; e (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

Além disso, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem entendido que a denúncia espontânea não se aplica para o caso de tributo lançado por homologação, que é o caso das contribuições sociais apuradas na época pelo Fisco, conforme decisão abaixo:

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA.

(...) 1. A simples confissão de dívida acompanhada do pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea a dar ensejo à aplicação da regra insita no art. 138 do CTN, de modo a eximir o contribuinte do pagamento de multa moratória.

2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não configura denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, a hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, seu débito tributário (...). (REsp. 512.245/RS, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 07/10/2004) (g.n.)

Esse entendimento do STJ decorre do fato de que é pressuposto essencial da denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado, que não é o caso do presente processo, pois os valores apurados foram declarados em folhas de pagamento e não em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's), conforme ficou registrado no Relatório Fiscal (fls. 12/17).

Por sua vez, a súmula 360 do STJ assenta que: “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”. Essa é a hipótese configurada no presente processo.

Com isso, a jurisprudência assentada no STJ considera inexistir denúncia espontânea quando o pagamento se referir a tributo constante de prévia declaração em guia prevista em lei, no caso específico a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). Considera-se que, nessa hipótese, a declaração formaliza a existência (constitui) do crédito tributário, e, esse crédito constituído, com o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN.

Assim, a mera declaração dos valores devidos em GFIP, desacompanhada dos seus recolhimentos, não caracteriza a denúncia espontânea tratada no art. 138 do CTN.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/148) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 10 do Decreto 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O Relatório Fiscal (fls. 12/17) e seus anexos (fls. 01/11) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 09/10), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo de Débito - DD, que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa (fl. 05). Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Documentos Apresentados - RDA (fl. 07); Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA (fl. 08); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o

agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, incluindo os acréscimos legais, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/32) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

Por fim, pela apreciação do processo e das alegações da Recorrente, não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação do lançamento ou da decisão de primeira instância, eis que o lançamento fiscal e a decisão encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com o arcabouço jurídico-tributário vigente à época da sua lavratura.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.