



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

**Processo n°** 19839.001672/2009-54  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-02.013 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2012  
**Matéria** Remuneração Segurados.  
**Recorrente** SOCIEDADE EDUCACIONAL SÃO PAULO SESP  
**Recorrida** SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/1998 a 30/11/2003

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212 de 1991.

Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, reconhecendo a fluência do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso I do CTN. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Adriano Gonzales Silvério que entenderam aplicar-se o art. 150, paragrafo 4 do CTN para todo o período. Para o período não decadente não houve divergência.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Eduardo Gonzales Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior.

CÓPIA

## Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social a cargo da empresa incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, compreendendo as competências fevereiro de 1998 a novembro de 2003 (relatório fiscal às fls. 76 a 78).

Não conformado com a notificação, foi apresentada defesa pelo recorrente, fls. 91 a 128.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento analisou os argumentos de defesa e exarou a decisão de fls. 208 a 217, mantendo na integralidade o lançamento.

Não concordando com a decisão do órgão fazendário, foi interposto recurso, conforme fls. 225 a 246. Em síntese, alegou o seguinte:

- a) nem todos os recolhimentos foram considerados;
- b) o MPF ultrapassaram o limite máximo estabelecido em lei;
- c) parte do crédito já fora atingida pela decadência;
- d) era irregular o procedimento de aferição indireta;
- e) juntara as GFIP para comprovação do alegado;
- f) era imune às contribuições previdenciárias;

É o relato suficiente.

## Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 224. Pressuposto de admissibilidade superado, passa-se para o exame das questões preliminares ao mérito.

### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:**

A primeira questão a ser enfrentada é a decadência, após serão analisadas as questões de mérito propriamente ditas.

Quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma não deve ser reconhecida, seguindo orientação do Supremo Tribunal Federal (STF) e observando o art. 173, inciso I do CTN.

O STF, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212 de 1991, nestas palavras:

***Súmula Vinculante n° 8** “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° 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”.*

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n° 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

*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.*

Dessa forma, não é mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n° 8.212, e devem ser observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional (CTN).

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4° do CTN. Havendo então o pagamento antecipado, observar-se-á a extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN (opera-se a homologação tácita). Entretanto, se não houver o pagamento antecipado não se aplica o disposto no art. 156, inciso VII do CTN; deve, assim, ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN; há a necessidade de lançamento de ofício substitutivo, conforme previsto no art. 149, inciso V do CTN. Nessa hipótese, caso não ocorra o lançamento, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN (decadência).

Destaca-se que, nas hipóteses de ocorrências de dolo, fraude, ou simulação; não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Nesses casos deve ser aplicado necessariamente o previsto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Para aplicação dos arts. 150, parágrafo 4º, ou 173, inciso I do CTN, há que se analisar o recolhimento rubrica por rubrica, pois na hipótese de o contribuinte não reconhecer determinada parcela como incidente, essa somente conseguiria ser apurada em uma ação fiscal. Caso o sujeito passivo não antecipe o pagamento, porque entende que o tributo não é devido, obviamente não haverá crédito a ser extinto por homologação.

Por não ter pago nem ter declarado em Gfip, os valores somente conseguiriam ser apurados em ação fiscal, daí a aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN – para efeitos da contagem do prazo decadencial.

No presente caso o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 24 de junho de 2005, fl. 86. Assim, estão abrangidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores ocorridos anteriormente à competência novembro de 1999, inclusive. A competência dezembro de 1999 não decaiu, pois esta venceu somente em 2 de janeiro de 2000 – data em que o crédito poderia ter sido constituída. Dessa forma, o termo de início da contagem seria 1º de janeiro de 2001, o que findaria em 31 de dezembro de 2005.

Nesse sentido da contagem é o entendimento exarado pelo STJ nos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n 674.497, cuja ementa foi publicada nestas palavras:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993. 2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu. 3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

Quanto ao argumento da recorrente de que o lançamento não está coberto por MPF; não lhe assiste razão.

De acordo com o disposto no Enunciado n º 25 do CRPS, abaixo transcrito, não há ressalva do tipo de ciência que será conferida ao contribuinte: pessoal, postal com aviso de recebimento ou por edital. Não havendo ressalva do tipo de ciência, não pode o intérprete, no caso esta Câmara, reduzir o alcance de tal dispositivo.

*Enunciado N° 25*

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

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

Quando efetivamente encerra um procedimento fiscal, o Auditor Fiscal tem duas possibilidades para cientificar o contribuinte: pessoalmente, ou pelo correio com aviso de recebimento, sem ordem de preferência entre estas. Entretanto, a lavratura do crédito tributário por meio do auto de infração ou da Notificação Fiscal tem que ocorrer em período coberto pelo MPF.

Na verdade não é a data do TEAF que determina a invalidade da NFLD, mesmo porque há casos em que esta é lavrada antes do encerramento da ação fiscal. A lavratura do auto de infração é que determina sua validade em relação ao MPF. O auto de infração foi lavrado em 22 de junho de 2005, fl. 01; o MPF conferia cobertura até 24 de junho de 2005 data, fl. 73.

O MPF de fl. 71 possibilitava ação fiscal até 5 de maio, nessa mesma data, portanto dentro do prazo de validade do Mandado, a ação fiscal foi prorrogada, conforme MPF de fl. 72. Antes do término da ação fiscal, em 1° de junho de 2005 houve nova prorrogação por meio do MPF à fl. 73. Não há óbice que haja prorrogação da ação fiscal, mesmo com o MPF já expirado, conforme previsão no Decreto n. 3.969.

Desse modo havia cobertura para ação fiscal e principalmente para a realização do lançamento.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, todos os recolhimentos foram considerados pela fiscalização tributária, conforme demonstrativo às fls. 53 a 63.

Conforme expressamente previsto no art. 17 do Decreto n° 70.235 na redação conferida pela Lei n° 9.532 de 1997, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

De acordo com o previsto no inciso III do art. 16 do Decreto n° 70.235, a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

A redação do art. 17 do Decreto n° 70.235 retrata o disposto no art. 302 do CPC, nestas palavras:

*Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:*

*I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;*

*II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;*

*III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.*

*Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.*

Desse modo, analisando em conjunto o Decreto nº 70.235 e o CPC, o sujeito passivo tem o ônus da impugnação específica, e caso esta não seja efetuada, considerar-se-ão verdadeiros os fatos apontados pela fiscalização federal. Além de gerar a preclusão processual, não podendo ser alegada a matéria em grau de recurso, em função da exigência prevista no art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235. No mesmo sentido é do disposto no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, em que se proíbe à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão. Assim, todas as alegações devem ser concentradas na impugnação, que é a primeira oportunidade que o sujeito passivo possui para se manifestar nos autos do processo administrativo.

No primeiro momento oportuno para se manifestar nos autos, a parte tem o ônus de impugnar toda a matéria.

Entretanto, há matérias que independentemente de arguição pelo sujeito passivo na impugnação podem ser conhecidas de ofício pelo órgão julgador. São elas: a relativa a direito superveniente, surgida somente após a impugnação, ou no corpo da decisão de primeiro grau; ou as relativas às questões que o julgador pode conhecer de ofício como a decadência e os pressupostos processuais; ou às questões que envolvam nulidade absoluta, que são aquelas não passíveis de convalidação.

As nulidades absolutas no processo administrativo estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235 de 1972, nestas palavras:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Fora das hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235, as demais irregularidades serão sanadas apenas se resultarem prejuízo ao sujeito passivo, e desde que tenham sido arguidas por ele, pois, caso contrário, haverá preclusão, na forma do art. 17 do Decreto n.º 70.235.

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Conforme previsto no art. 61 do Decreto n.º 70.235, a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. Assim, pode o Conselho de Contribuintes como órgão julgador da legitimidade do lançamento fiscal reconhecer a nulidade absoluta, o que não ocorreu in casu. Desse modo, os argumentos relacionados às Gfip estão abrangidos pela preclusão.

Não houve aferição indireta no presente lançamento, portanto esse argumento não guarda qualquer relação com os presentes autos.

A entidade não possuía Ato Declaratório reconhecendo o direito de isenção de contribuições previdenciárias no período objeto do presente lançamento fiscal.

#### CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e pelo provimento parcial a ele. Deve ser reconhecida a fluência parcial do prazo decadencial na forma do art. 173, inciso I do CTN.

É o voto.

Marco André Ramos Vieira