



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

Processo nº 35301.002667/2006-31
Recurso nº 146.235 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.627 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2009
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES
Recorrente BAWANI AGRI-INFORMÁTICA LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1996 a 30/06/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - GFIP - TERMO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA - SEGURADOS EMPREGADOS INCLUÍDOS EM FOLHA DE PAGAMENTO - CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA - INCONSTITUCIONALIDADE.

A GFIP é termo de confissão de dívida em relação aos valores declarados e não recolhidos.

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD. O recorrente não impugnou os valores objeto do lançamento, resumindo-se a atacar o reenquadramento da forma de contribuir.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, “**Súmula Vinculante nº 8**” “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.”.

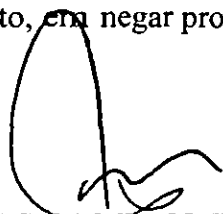
O lançamento foi efetuado em 18/02/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 22/02/2005, os fatos geradores ocorreram entre as competências 07/1996 a 06/2004, dessa forma em aplicando-se o art. 173 do CTN, encontram-se decadentes os fatos geradores até a competência 11/1999.

A possibilidade de recolhimento com base na comercialização da produção rural, nos termos do art. 201 do Decreto 3048/99, só é possível quando a atividade desenvolvida pela empresa é rural, o que não restou demonstrado pelo recorrente no lançamento em questão.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000. Votaram pelas conclusões os conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo e Cleusa Vieira de Souza. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Freitas de Souza Costa, que votaram por declarar a decadência até 01/2001; II) por unanimidade de votos: a) em rejeitar as preliminares de nulidade; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora

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

Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo dos segurados, da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, levantadas sobre os valores pagos a pessoas físicas na qualidade de empregados e contribuintes individuais.

O lançamento compreende competências entre o período de 07/1996 a 06/2004, sendo que os fatos geradores incluídos nesta NFLD foram apurados por meio do documento GFIP, bem como folhas de pagamento e registros contábeis. Assim foram apurados os seguintes levantamentos:

FP1 – FOLHA ANTERIOR E GFIP – PERÍODO 07/1996 A 13/1998.

FG1 – FOLHA FORA GFIP – PERÍODO DE 01/1999 A 03/2003.

DFG – GLOSA DE DEDUÇÃO REALIZADA EM DESACORDO – PERÍODO DE 06/1999 A 07/2000.

FG2 – DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES DECLARADAS EM GFIP – PERÍODO DE 04/2003 A 06/2004.

FG3 – DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADAS – PERÍODO DE 04/2003 A 06/2004.

Importante destacar que conforme relatório fiscal, fls. 91 a 94, até a competência 08/1996 a empresa efetuava suas contribuições enquadrada no FPAS 787, tendo por base de cálculo a folha de pagamentos dos segurados a seu serviços.

A partir da competência 09/1996 enquadrou-se a empresa no FPAS 604 – Produtor Rural pessoa Jurídica, passando a contribuir sobre a receita bruta da comercialização da produção rural.

Contudo, conforme preceitua o inciso IV do art. 201 do Decreto 3048/99, a contribuição sobre comercialização é aplicada a pessoa jurídica que tenha por fim apenas a atividade rural. Depreende-se do objetivo social e dos fatos examinados durante o procedimento, que a atividade comercial é concomitante, descaracterizando a empresa como produtor rural, estando sujeito a incidência de contribuições sobre a folha de salários.

Destaca, ainda o objeto social da empresa: exploração comercial da atividade agropecuária, importação e exportação de animais em geral e de seus semens ou cobrições, desenvolvimento e aprimoramento de novas raças ou espécies de animais, importação e exportação de produtos agrícolas e vegetais em geral, desenvolvimento e aprimoramento de novas espécies e pesquisa genética, estabelecimento de atividades agro-industriais, adestramento de animais, cursos de equitação, desenvolvimento promoção e patrocínio de concursos, eventos, competições ligados a atividades desportivas e culturais, e ainda, exploração da atividade de informática, consultoria técnica e projetos de gerenciamento de riscos para seguros e transportes, diagnósticos de riscos empresariais, coordenação e controle



de técnicas aplicadas de gerenciamento de riscos, consultas, análises e desenvolvimento de sistemas, criação e venda de programas para computadores e compra e venda de equipamentos para computadores, serviços de digitação.

Durante o procedimento restou constatado por meio dos documentos examinados que a empresa, não apenas possui no seu objeto social atividade alheia a produção rural, como executa essas atividades, conforme as notas fiscais 023, 029, 034, 037, 043 – mod 1 e 047,048,049,056 e 062 – série A, anexadas a NFLD à título de exemplo.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 18/02/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 22/02/2005.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 109 a 148.

O processo foi baixado em diligência para que o auditor preste esclarecimentos quanto a glosa de valores abatidos indevidamente, bem como esclarecimentos acerca da contribuição de autônomos e empresários, fl. 155.

Foi emitido relatório fiscal complementar, fl. 156 a 157, prestando os esclarecimentos solicitados.

Devidamente cientificado o recorrente aditou a impugnação às fls. 160 a 182.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência parcial do lançamento, fls. 207 a 214, determinando a exclusão das contribuições sobre os valores pagos a contribuintes individuais e autônomos, face não constar a fundamentação legal.

1. Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 216 a 239. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:
2. Na hipótese do recurso não ser conhecido, necessária a revisão do lançamento para que se cumpra o princípio da verdade material.
3. O recorrente desconhece a Decisão Notificação, tendo em vista que a ementa aposta refere-se a auto de infração pela não apresentação de documentos, sendo que não possui correlação com a NFLD em questão. Neste sentido deve a Decisão Notificação ser anulada.

A autoridade julgadora de 1ª instância, face o erro material cometido na ementa, procedeu a retificação da Decisão Notificação, fls. 231 a 239.

Novamente inconformado com os termos da DN que manteve o lançamento, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 242 a 285. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

1. Na hipótese do recurso não ser conhecido, necessária a revisão do lançamento para que se cumpra o princípio da verdade material.

2. Nulo encontra-se todo o procedimento por não ter devidamente coberto por MPF. Na data de constituição do crédito tributário representado pela NFLD em questão o MPF encontrava-se vencido, o que enseja a nulidade do lançamento conforme diversos votos de conselheiros do CRPS e consultas técnicas formuladas no âmbito do INSS e SRP.
3. Os fatos geradores anteriores a 31/12/1999 encontram-se decaídos.
4. Existe lançamento de contribuições, qual seja sobre os valores pagos a contribuintes individuais e empresários, sendo que a fundamentação legal não conta do relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, portanto também deve ser declarada a nulidade do lançamento.
5. Inexiste o fato gerador apontado pela autoridade fiscal uma vez que a contribuição com base na receita bruta da comercialização está em consonância com os dispositivos descritos no Decreto 612/92 e Decreto 2173/97, que não exige a atividade de produção rural exclusiva, conforme descrito pela autoridade para descaracterizar esse tipo de contribuição e cobrar as contribuições com base na Folha de pagamento. Dessa forma, até a competência 11/2001, estava sim a empresa autorizada a realizar suas contribuições sobre a comercialização..
6. Ressalte-se que a atividade comercial diversa da rural deu-se apenas até 04/2001, conforme apresentado pelo auditor.
7. Resumindo no período de 07/1996 a 11/2001, não existia por parte da legislação exigência para prestação de serviços exclusivamente, e no período de 12/2001 a 06/2004 todas as atividades das empresas estavam restritas a comercialização do produto rural, fato igualmente constatado pelo auditor que só carrou provas até 23/04/2001, portanto a empresa continua enquadrada no mesmo FPAS, contribuinte pela comercialização.
8. O que leva a crer que o auditor inferiu a existência de serviços prestados até 06/2004, arbitrando tais valores.
9. Nem o Relatório fiscal, nem o relatório FLD, faz qualquer referência a possibilidade de utilização do arbitramento, porquanto deve ser declarada a nulidade do lançamento.
10. Face o exposto, requer seja julgada nula a NFLD face os diversos vícios apontados, bem como seja considerada improcedente pela ausência do fato gerador ou retificada para retirada das competências anteriores a 01/2000.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil, encaminhou o processo a este 2º Tendo oferecido contra-razões às fls. 294 a 297.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 294. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

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

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

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida fundamentação das contribuições, não lhe confiro razão. Não só o relatório fiscal se presta a esclarecer as contribuições objeto de lançamento, como também o DAD – Discriminativo analítico de débito, que descreve de forma pormenorizada, mensalmente, a base de cálculo, as contribuições e respectivas alíquotas. Sem contar, ainda, o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito que traz toda a fundamentação legal que embasou o lançamento.

Com relação especificamente a falta de motivação das contribuições inerentes aos pagamentos feitos a segurados trabalhadores autônomos e empresários, tal argumento foi devidamente apreciado e acatado pela autoridade julgadora de 1ª instância, tendo sido excluído do lançamento em questão. Neste caso, não o que ser apreciado quanto a este ponto.

~~Quanto ao argumento de nulidade da NFLD por falta do fundamento~~
legal do arbitramento, também entendo que razão não assiste ao recorrente, visto que não



realizou o auditor qualquer arbitramento. As bases de cálculo foram obtidas por meio do documento GFIP e folhas de pagamento, portanto, foram os próprios documentos da empresa, que consubstanciaram o lançamento. Na verdade o auditor procedeu ao correto enquadramento do FPAS do recorrente, visto que o seu auto enquadramento não estava em consonância com o'' dispositivos normativos. Quanto à necessidade de justificativa para realização de auditoria, destaca-se que a autoridade previdenciária possui competência para verificar o fiel cumprimento da legislação previdenciária.

Com relação a nulidade apontada de que a ciência da NFLD, deu-se com MPF vencido, entendo que razão também não assiste ao recorrente. Conforme descrito no art. 16 do Decreto nº 3.969/2001, que instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Previdenciária a extinção do MPF por decurso de prazo não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto, determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

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

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

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

Na redação do referido Enunciado, acima transcrito, não há ressalva do tipo de ciência que será conferida ao contribuinte: pessoal, postal com aviso de recebimento ou por edital.

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

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

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

A NFLD foi lavrada em 18/02/2005, tendo o TEAF sido emitido em e assinado no mesmo dia 18/02/2005, fls. 01 e 88 (plano da existência). A cientificação ocorreu pessoalmente em 22/02/2005, fl. 01 (plano da eficácia). Os prazos concedidos à fiscalização para cientificação do contribuinte são impróprios, e a violação dos mesmos não enseja invalidação ou preclusão dos atos, mas apenas a possibilidade de responsabilidade na esfera administrativa funcional.

Por fim, quanto a decadência, entendo que razão assiste em parte ao recorrente, nos termos abaixo propostos.

Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento, quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 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 nº 8 "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

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

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

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

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE.



INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso

extraordinário" (Súmula 389/STF).8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, 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 dever de pagamento antecipado (tributos

sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de

procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos 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 descrito acima: "A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

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

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado

 12

da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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

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

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, ao proceder o recolhimento de contribuições com base na comercialização da produção rural, delimitou o próprio recorrente o fato gerador e o dispositivo legal a ser aplicado para recolhimento de contribuições. Sendo assim, ao ser constatado que o enquadramento do recorrente encontra-se indevido é delimitado novo fato gerador, no caso, folha de pagamentos, decorrendo, desse novo enquadramento, contribuições sobre outros fundamentos legais, o que enseja a aplicação do art. 173 do CTN para fins de apreciação dos prazos alcançados pela decadência quinquenal.

Afasta-se, aqui a aplicação do art. 150, § 4º, pois não há 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 de contribuições como um todo, mas sim, identificar sob qual basê foi o pagamento realizado.

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.

No caso em questão, o lançamento foi efetuado em 18/02/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 22/02/2005, os fatos geradores ocorreram entre as competências 07/1996 a 06/2004, dessa forma em aplicando-se o art. 173 do CTN, encontram-se decadentes os fatos geradores até a competência 11/1999.

Superadas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

DO MÉRITO

A notificação fiscal tomou por base documentos do próprio recorrente, sendo que os fatos geradores estão discriminados mensalmente de modo claro e preciso no Discriminativo Analítico de Débito – DAD, o que, sem dúvida, possibilitou o pleno conhecimento do recorrente acerca do levantamento efetuado.

Os valores objeto da presente notificação foram lançados com base na GFIP, declaração realizada pela própria empresa, e folhas de pagamento. Conforme dispõe o art. 225, § 1º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, abaixo transcrito, os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados.

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

Uma vez que a notificada remunerou segurados empregados, sejam declarados em GFIP, ou descritos em FOPAG, conforme informação nos registros documentais da empresa, deveria ter efetuado o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social.

Contudo, o que deve ser analisado no lançamento em questão é se correto o reenquadramento efetuado pela autoridade fiscal, que determinou a impossibilidade da empresa recolher contribuições com base na comercialização da produção rural.

Em relação ao período anterior ao Decreto 3048/99, apontado pelo recorrente como possível o exercício de atividade não exclusivamente rural, entendendo desnecessária a apreciação tendo em vista que o período foi alcançado pela decadência quinquenal.

Já em relação ao período posterior, é clara a legislação que o recolhimento sobre a comercialização é inerente ao exercício de atividade rural, sendo que não conseguiu o recorrente, apesar dos argumentos demonstrar o exercício exclusivo de atividade rural. O auditor indicou no relatório fiscal ter constatado durante o procedimento que a empresa não exercia apenas atividade rural, fato este respaldado de forma exemplificativa por notas fiscais. Assim, dispõe o regulamento da previdência, art. 201, IV, acerca da contribuição sobre a comercialização.

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de

IV - dois vírgula cinco por cento sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas no inciso I do caput e no art. 202, quando se tratar de pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural.(grifo nosso)

Destaca-se que o recorrente em sede de impugnação apresentou sua contabilidade em relação aos anos de 2001 a 2003 (conforme rebatido na DN), onde consta receita pela prestação dos serviços, ou seja, mais uma vez não conseguiu o recorrente demonstrar o cumprimento do dispositivo legal para contribuir com base na produção rural. Portanto, em não demonstrando o recorrente o seu regular enquadramento, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que não procede o argumento do recorrente de que a autoridade fiscal extrapolou de seus limites, quando da cobrança do crédito, desrespeitando os limites legais. A fiscalização previdenciária é competente para

 15

constituir os créditos tributários decorrentes dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme descrito no art. 1º da Lei 11.098/2005:

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

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Assim, não só correto foi a aplicação do auto de infração ao presente caso pelo autoridade previdenciária, como encontra-se devidamente fundamentada a multa aplicada.. Desse modo, a autuação deve persistir integralmente.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso rejeitar as preliminares argüidas, para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que se exclua do lançamento, face a aplicação da decadência quinquenal, as contribuições até a competência 11/1999, e no mérito voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora