



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

Processo n° 35346.001362/2005-12
Recurso n° 150.903 Voluntário
Acórdão n° **2401-001.569 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 02/12/2010
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES
Recorrente COAN INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004

Ementa:

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO – NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO –SEGURADOS EMPREGADOS INCLUÍDOS EM FOLHA DE PAGAMENTO DE EMPRESA INTERPOSTA - – PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/08/2006

Ementa:

NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO –NULIDADE – AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES PELA SRF – INOCORRÊNCIA DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – INAPLICABILIDADE DA EXIGÊNCIA.

O ATO DECLARATÓRIO seria exigido, caso houvesse a desconsideração da opção pelo SIMPLES, devendo, apenas neste caso, ser feita a comunicação a então Secretaria da Receita Federal, para realizar a emissão do Ato Declaratório.

No procedimento em questão a AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a caracterização do vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu

a caracterização do vínculo para efeitos previdenciários na empresa notificada, que era a verdadeira empregadora de fato.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA. Tendo o fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, com esteio na legislação que disciplina a matéria, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL.

Conforme preceitua o artigo 142 do CTN, artigo 33, *caput*, da Lei nº 8.212/91 e artigo 8º da Lei nº 10.593/2002, *c/c* Súmula nº 05 do Segundo Conselho de Contribuintes, compete privativamente à autoridade administrativa - Auditor da Receita Federal do Brasil -, constatado o descumprimento de obrigações tributárias principais e/ou acessórias, promover o lançamento, mediante NFLD e/ou Auto de Infração.

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

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 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, “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”.

In casu, constatou-se a ocorrência de simulação, razão porque a decadência, mesmo na existência de pagamentos antecipados deixa de ser aplicada a luz do art. 150, § 4º, do CTN, passando a decadência a ser apreciada pelo art. 173, I do CTN.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. REFISCALIZAÇÃO. ARTIGO 149 CTN. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DE LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA NOTIFICAÇÃO. A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal atuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação. O reexame de mesmo fato gerador, já devidamente contemplado por fiscalização anterior, em relação ao mesmo período, com a conseqüente constituição de crédito tributário exigindo diferenças de tributos não apurados na ação fiscal primitiva, representa por si só revisão de lançamento, independentemente da opção das formas/tipos de procedimentos adotados nas duas oportunidades.

REVISÃO DE LANÇAMENTO. RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÃO. O Relatório Fiscal da Notificação tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do

crédito tributário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e do contraditório, sobretudo quando decorrente de revisão de lançamento, com fulcro no artigo 149 do Códex Tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por unanimidade de votos rejeitar a preliminar de nulidade pela ausência de MPF válido. II) Por maioria de votos rejeitar a preliminar de nulidade pela não emissão de ato declaratório de exclusão do SIMPLES. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por acolher a preliminar. III) Por unanimidade de votos rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. IV) Por unanimidade de votos rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. V) Por maioria de votos declarar a decadência até a competência 11/1999, inclusive a do 13º salário de 1999. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por declarar a decadência até a competência 03/2000. VI) Por maioria de votos acolher a preliminar de revisão do lançamento decorrente de refiscalização, para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até a competência 02/2001. Vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Kleber Ferreira de Araújo, que rejeitaram a preliminar. VII) Por maioria de votos, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à revisão do lançamento, o(a) Conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente

ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relator

RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA
Redator - Designado

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 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 sobre os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais. O lançamento compreende competências entre o período de 01/1997 a 13/2004.

Destaca-se que conforme descrito no relatório fiscal, durante o procedimento de auditoria, como resultado da análise documental e dos procedimentos de auditoria fiscal, ficou configurado o seguinte quadro: “A partir de janeiro de 1997 o quadro de funcionários do sujeito passivo é paulatinamente transferido para outra razão social, abrigada sob a denominação de Delta Editora Ltda. EPP que, juntamente com os empregados de uma outra empresa (Polar Editora Ltda.) laboram simbioticamente num mesmo estabelecimento, sob uma mesma gerência de fato, no desempenho da atividade fim do sujeito passivo. Desta forma, ao partilhar formal e simuladamente a empresa, a Delta Editora Ltda. EPP reuniria, em tese, as condições para formalizar adesão ao sistema SIMPLES, usufruindo indevidamente do tratamento simplificado e favorecido instituído pela Lei nº. 9.317 de 05/12/1996. O emprego de simulação com evidente objetivo de elidir a contribuição previdenciária patronal retira a validade do ato formal, devendo prevalecer a real situação tática, com base no princípio da verdade material. Além do presente lançamento será encaminhada notícia crime ao Ministério Público Federal pela ocorrência, em tese, do crime de sonegação de contribuição previdenciária e formalizada representação administrativa junto a SRF com vistas à exclusão da Delta Editora Ltda. EPP do SIMPLES.

Conforme descrito no relatório foram também alvo de fiscalizações juntamente com a empresa notificada COAN as seguintes pessoas jurídicas:

a) Denominação: *DELTA EDITORA LTDA EPP*, CNPJ: 00.696.540/0001-51
Constituição: 01/06/1995 MPF-09209600 . Situação Cadastro CNPJ: Ativa não regular (com pendência fiscal) - Endereço: Avenida Presidente Tancredo Neves, 297 — Revoredo - Tubarão - SC. Optante pelo SIMPLES desde 01/01/1997

b) Denominação: *POLAR EDITORA LTDA* - CNPJ: 05.451765/0001-86 ,
Constituição: 17/12/2002 MPF-09209602 - Situação Cadastro CNPJ: Ativa regular - Endereço: Avenida Presidente Tancredo Neves, 300 — Revoredo - Tubarão - SC. Não optante pelo SIMPLES •

c) Denominação: *MILANO EDITORA GRÁFICA LTDA* - CNPJ: 01.533.458/0001-79
Constituição: 30/10/1996 MPF: 09209601 - • Situação Cadastro CNPJ: Ativa não regular (com pendência fiscal) - Endereço contratual: Rua Américo Cadorin, 01 — Centro - Urussanga – SC - Situação atual: Paralisada - Não optante pelo SIMPLES.

Foram descritos pela autoridade fiscal, como elementos de convicção que demonstram que a verdadeira contratante é a empresa notificada, senão vejamos:

1. A fiscalização constatou pela análise do quadro societário da empresa, que na verdade as mesmas encontravam-se sob a direção e chefia das mesmas pessoas.

2. A despeito da apresentação formal de outras pessoas jurídicas convivendo simbioticamente no mesmo estabelecimento, constatou-se a efetiva existência de uma • (única) empresa estabelecida na avenida Tancredo Neves, bairro Revoredo, no município de Tubarão/SC. Trata-se da COAN Indústria Gráfica Ltda que, com parque gráfico tecnologicamente avançado e ampla instalação, desenvolve seu objetivo social no campo da produção de impressos editoriais e publicitários de alta qualidade. Forçoso reconhecer que o verdadeiro sócio e administrador desta empresa é o Sr. Elidiº Tadeu Bongioiolo.
3. Nos anos de 2002 e 2003 registra-se a média de 06 (seis) empregados encerrando o exercício de •i2004 com apenas 02 (dois) trabalhadores formalmente registrados, quais sejam: Éderson Rodrigues Santiago e Flavia de Fátima Martins. Todavia, conforme divulgação no site da empresa na internet, somente para atendimento aos clientes (çontato) a empresa dispõe de 10 (dez) trabalhadores, responsáveis pelo atendimento nas respectivas áreas: Qualidade, Financeiro.
4. Conforme descrito na planilha anexa ao relatório fiscal, denominada 'transferência de empregados COAN x Delta", relaciona os empregados, com destaque para a lógica seqüencial das datas de demissão na COAN e admissão na Delta.
5. Quanto ao endereço das empresas, embora em alguns documentos conste informação do endereço antigo, desativado o que tornaria mais plausível distinguir o sujeito passivo das demais pessoas jurídicas (DELTA+POLAR+MILANO) que: sabidamente, compartilham com este, idêntico endereço, atividade industrial, instalação e quadro funcional ali, na avenida Tancredo Neves, 300, Revoredo, Tubarão, conforme já bastante repisado.
6. Ainda sobre os documentos apresentados pelo sujeito passivo, desta feita aqueles que usualmente não. seriam objeto de análise mais detida, é feita a indicação do verdadeiro endereço (av.:Tancredo Neves - Revoredo - Tubarão) da empresa. Dentre eles, citamos por amostragem: • Livro de Registro de Empregados nrº 04 - Termo de Abertura; • Contrato de compra e venda com reserva de domínio, ref. P000037, • celebrado emi..08103/2001 com a Muller Martini Marketing AG, tendo por objeto a compra de equipamento (linha automática de alceamento, modelo 1571); - • Faturas proforma (3) de 27/11/02 referente aquisição de equipamentos adquiridos junto ao fabricantes; Cédula de crédito.:industrial - BADESC/BNDES/AUTOMÁTICO (pág. 11) de 26/04/2000 - Descrição dos investimentos - Unidade operacional - Sedes ; . • Cédula de crédito industrial - BADESC/BNDES/AUTOMÁTICO (pág. 9) de 22/10/2003 - Descrição dos investimentos - Unidade operacional - Sede'; • Contrato de empréstimo - Crédito direto ao consumidor 290222-00 - Pré-fixado - firmado com o Banco Dibens em 04/04/2002 (Caminhão Mercedes Beni 712C/37) - Endereço do financiado (COAN);
- 7.
- 8.
9. Foi realizada visita pela auditoria fiscal da previdência, nas instalações da empresa COAN Indústria Gráfica Ltda, na avenida Presidente Tancredo Neves, no bairro Revoredo, em Tubarão. No amplo vão central formado por três pavilhões contíguos, observou-se a tecnologia daquele parque gráfico e a movimentação das máquinas e empregados em atividade na linha de produção. Todos os empregados se apresentavam identificados. nos crachás respectivos a designação do empregador era uma só: COAN. Aliás, este o nome que identifica a verdadeira empresa. No prédio, nos veículos e nos

crachás de seus empregados. Ainda nesta visita um detalhe chamou a atenção. A denominação POLAR de uma daquelas pessoas jurídicas abrangidas pela ação fiscal é o nome de marca da máquina de corte (guilhotina) integrante do parque fabril da COAN. Convém destacar que a Polar Editora Ltda, formalmente constituída em dezembro/2002, registra a primeira admissão de empregado em 17/06/2003 e atualmente apresenta uma média de 104 vínculos empregatícios. Considerando-se que a Polar Editora Ltda não é integrante do sistema SIMPLES, a seu respeito deixam de serem feitas maiores considerações. Este também o, entendimento com relação a Milano Editora Gráfica Ltda.

10. Quanto ao argumento de que a empresa Delta só realiza os serviços de pré-impressão, observou-se que no dia da visita no espaço destinado a Delta encontravam-se apenas 7 (sete) pessoas. Aliás, aquela área e as máquinas ali dispostas não devem ocupar trabalhadores muito além deste número. Todavia, conforme ,Informações prestadas pela empresa através de GFIP relativa a competência 1212004, a Delta registra formalmente 82 (oitenta e dois) trabalhadores.
11. Observa-se um enorme desproporção entre o numero de empregados da DELTA – optante pelo simples (que absorveu a maior parte dos empregados) e seu faturamento, como o número de empregados da COAN.
12. A supremacia dos fatos revelam tratar-se, verdadeiramente, de urna só empresa. Entretanto, ao fracioná-la simuladamente, apresentando formalmente a coexistência de pessoas jurídicas distintas, foi criada a possibilidade para a obtenção indevida do tratamento tributário favorecido do SIMPLES para a Delta Editora Ltda EPP. Fruto do artifício, o sujeito passivo provoca evasão das contribuições providenciárias devidas, relativas a cota patronal, desde janeiro/97.
13. Este fracionamento formal e simulado do sujeito passivo provocou situação • inusitada mesmo para os empregados, que teriam dificuldade até para identificar em qual daquelas pessoas jurídicas estariam formalmente vinculados, ingressando com reclamaatórias trabalhistas identificando a prestação de serviços para 3 empresas simultaneamente.
14. Embora já previsível mas importante destacar que o mencionado parque gráfico, ai incluídas as máquinas/equipamentos, além do imóvel, demais instalações e os veículos, pertencem a Coan Indústria Gráfica Ltda. Em suma, o patrimônio que assegura o empreendimento encontra-se registrado na empresa genuína. Ou seja, • Coan Indústria Gráfica Ltda
15. Flagrante distorção também nos valores registrados na contabilidade da Delta Editora Ltda a titulo de pagamento de despesas com manutenção. Compare-se no quadro abaixo a significatiãa diferença entre os valores anuais registrados na Delta e Coan, considerando-se que, nesta, como vimos, a mão de obra é praticamente inexistente. Examinemos, por exemplo, a conta "água e energia" onde no ano de 2003, enquanto o gasto da Delta era de R\$ 946,79, o da COAN era R\$ 192.762,94.
16. Pelo instrumento, a reinadora aluga o imóvel sito à av. Tancredo Neves, 297, Revoredo, Tubarão, por prazo indeterminado e aluguel fixados em R\$ 650,00 (seiscentos e cinquenta reais), reajustável anualmente, para que ali a locatária se estabeleça no ramo de "editora e afins". As boas condições do pacto não param por ai: Faz parte da locação também, todos aqueles móveis (09 equipamentos) descritos na cláusula terceira do contrato), incluindo ainda 01 (um) automóvel Mercedes Benz Sprinter.

17. O empresário gráfico Elidio Tadeu Bongioiolo é, de fato, quem administra a empresa na sua plenitude. A todo tempo comportou-se realmente como verdadeiro sócia-gerente. Ele quero atendeu a auditoria, mostrou as instalações da empresa e transmitiu algumas explicações básicas sobre o funcionamento da mesma.
18. Por fins diversos trechos dos depoimentos prestados na Polícia Federal e reproduzidos na denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal através do e.procurador Dr. Celso António Três, • apontam para a verdadeira 'composição do quadro societário da Delta. Partes da denúncia foram anexados ao relatório fiscal.

Cite-se que fatos geradores descritos nessa NFLD são as remunerações pagas aos segurados empregados e ao segurado empresário, a título de pró labore, no período de janeiro/1997 a dezembro/2004, cujos valores foram constatados nas folhas de pagamentos da Delta Editora Ltda. EPP, apresentadas pelo sujeito passivo à auditoria fiscal.

Ressalta ainda a autoridade fiscal que diante de todo o exposto, restou provada a simulação na constituição da pessoa jurídica Delta Editora Ltda. EPP, revelando-se o claro objetivo do sujeito passivo burlar a legislação previdenciária.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 12/04/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 13/04/2005.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 250 a 296. O recorrente anexou diversos documentos que entende pertinentes a comprovação do alegado.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência, total do lançamento, fls. 365 a 393.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 397 a 455. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

Preliminarmente, nulidade fundamentando o recurso na incompetência da autoridade outorgante que delegou poderes de atuação em nome da Secretaria da Receita Previdenciária aos AFPS no Mandado de Procedimento Fiscal, citando o conjunto de dispositivos que trata da competência da autoridade que outorga aos Auditores Fiscais o poder de atuar em nome da Secretaria da Receita Previdenciária perante os contribuintes, quais sejam: o Decreto nº 3.969/01, alterado pelo Decreto nº4.058/01 e art 591 a 613 da IN 100/03;

Somente possuem validade as normas de delegação, enquanto presente a estrutura do INSS, não se aplicando a nova estrutura

No MPF da Fiscalização, bem como no Complementar, não há a indicação do ato de *delegação* de competência, a indicação do respectivo ato de declaração.

Assim, a Decisão-Notificação ora recorrida concluiu que os MPF's foram subscritos por agente competente. Arrematou dizendo que a falta de menção à Portaria SRP nº 001104 no mandado não tem o condão de anulá-lo, vez que não se encontra previsto entre as causas de nulidade trazidas pela Portaria MPS nº 520/04, sendo apenas mera irregularidade.

Sem embargo de divergência, a autoridade julgadora não se atentou para a questão da circunscrição a qual pertence a Unidade da Receita Previdenciária de Criciúma, responsável pelos contribuintes domiciliados no Município de Tubarão, como é o caso da Recorrente. No item 21, à fl. 257, foi dito que o domicílio fiscal da Contribuinte se insere na Unidade Descentralizada de Florianópolis.

Acerca da efetiva análise e exclusão do SIMPLES da empresa Delta no lançamento • em discussão argumenta o seguinte:

7.2.1 a ação fiscal tem como premissa a existência de interpostas pessoas como sócias da empresa Delta Editora, Ou seja, pautaram-se, desde o princípio, na suposição da existência da irregularidade prevista no art. 14, IV, da Lei nº 9.137/96, que trata da exclusão de ofício de empresa no SIMPLES no caso de quadro societário composto por interpostas pessoas;

7.2.2 apesar do direcionamento da NFLD e Relatório Fiscal à COAN Indústria Gráfica, eleita de ofício como sujeita passivo, o Relatório se refere ao uso indevido do SIMPLES pela Delta, o que fica mais evidente quando o Relatório Fiscal atesta que ficou demonstrada a simulação na constituição da pessoa jurídica Delta Editora, resultando na desconsideração efetiva do SIMPLES desta;

7.2.3 diversos pontos do Relatório Fiscal nos quais se identificam a verdadeira intenção da Fiscalização, voltada á análise e exclusão da empresa enquadrada no SIMPLES; em decorrência, o procedimento correto seria, primeiramente, providenciar a exclusão da Delta Editora do SIMPLES, para só depois realizar a constituição dos créditos tributários resultantes deste evento;

7.2.4 entretanto, a ação fiscal, ao eleger a Coan Indústria Gráfica com o sujeito passivo da NFLD, imputou o lançamento tributário a empresa diversa daquela enquadrada no SIMPLES, na qual foi apontada suposta irregularidade, sob a justificativa de que existe de fato urna única empresa, em função de dividirem o mesmo estabelecimento, sob urna única gerência, e desenvolverem a mesma atividade fim.

7.3 Que é insustentável a configuração de unicidade entre a Impugnante e a empresa Delta porque:

7.3.1 insubsiste a assertiva relacionada à caracterização do Sr. Elidio Tadeu Bongioiolo como único sócio administrador da DELTA/COAN, porque não fica esclarecido qual o caráter desta ficção jurídica unificada criada pelos Fiscais, se é empresa individual, ou se é uma empresa que congregaria sócios da Coan e da Delta, sem levar em consideração a liberdade individual destas pessoas físicas. Também não define a participação de cada um deles no capital social e outros elementos essenciais, demonstrando a inexistência de preocupação com os efeitos desta nova estrutura comercial, a não ser com aqueles ligados a expectativa de arrecadação previdenciária;

7.3.2 que além do Sr. Elidio Tadeu Bongioiolo, atenderam a Fiscalização a funcionária da Delta, Sra. Jane Henrique Nunes, e a funcionária da Polar, Sra. Silvana Damasio, as quais lhes entregaram vários documentos das empresas descritos em termos anexos. Também foram atendidos pelo procurador Anderson Jacob Suzin, o qual também promoveu a entrega de documentos;

7.3.3 o fato do Sr. Elidio ter auxiliado a Fiscalização não lhe dá o condão de gerente geral das empresas que ocupam o parque gráfico visitado, que apenas transmitiu aos Fiscais seus conhecimentos acerca da atividade gráfica;

7.3.4 que a assertiva da Fiscalização de que todos os empregados identificavam na pessoa do Sr. Elidio Tadeu Bongioiolo o seu empregador, é de índole subjetiva, desprovida de elemento objetivo tático para corroborá-la, e que tal tratamento por parte dos funcionários das empresas em relação ao Sr. Elidio se deve ao respeito ao diretor da Coan;

7.3.5 que a procuração outorgada pela Sra. Maria Helena Coan, em 06/10/1999, tem caráter pessoal, e que esta é apenas socia da empresa, sem poderes de gerência e ou representação que pudessem ser transferidos à terceiro;

7.3.6 a procuração firmada pela Sra. Elaine Cesconeto Coan, em 04/08/2003, na condição de responsável legal da Delta Editora Ltda., especificamente para atuação pontual perante o Ministério do Trabalho;

7.3.7 em momento algum lhe são outorgados poderes gerais de representação legal da Delta, tais como a atuação perante terceiros ou possibilidade de assinatura de documentos ilimitados em nome da empresa;

7.3.8 também não possui valor probante a prova representada pelo depoimento do contador Luiz Otávio Ramos de Medeiros, prestado no IPL n 270/2003, que integrou a Denúncia Crime n° 2003.72.07.00433-6, a qual não foi acatada pelo TRF da 4a Região, em virtude das insubsistência e impropriedade da peça ministerial, afastando a possibilidade de embasar o lançamento tributário em trechos do referido depoimento.

9.4 sustenta a insubsistência da assertiva de comprovação das empresas Coan e Delta dividirem o mesmo estabelecimento, possuírem os mesmos empregados e realizarem a mesma atividade fim, porque:

7.4.1 o Relatório Fiscal pretende demonstrar irregularidade na utilização das instalações do "parque gráfico" de propriedade da Coan indústria Gráfica Ltda, por parte da empresa Delta. A assertiva é inverídica pois são claras as delimitações de espaço e estrutura, fruto inclusive da diversa atividade desempenhada frente as atividades da impugnante e da empresa Polar,

7.4.2 que o crachá portado pelos funcionários da Delta Editora, presentes no dia da visita dos Auditores Fiscais, não continham identificação contendo o nome COAN. Na verdade, não se trata da razão social Coan Indústria Gráfica Ltda", originária da família Coan, mas sim do logotipo "Coan — gráfica • editora • ctp", que serve para veicular, inclusive por meio do site na Internet, as várias atividades distintas prestadas no parque industrial gráfico;

7.4.3 que à Delta Editora fica reservada a divisão de pré-impressão, traduzida na editoração das imagens antes de enviadas à impressão em grande quantidade, atividade compreendida em seu objeto social;

7.4.4 não existe qualquer lei que proíba a associação de empresas diversas, com sócios e objeto social (atividade fim) distintos, mas ligados por algum ponto da cadeia produtiva que • justifique a comunhão de esforços; citando como exemplo a General Motors e algumas empresas do setor gráfico, sustentando que este tipo de organização também é

possível neste setor, devido ao fato de que a impressão gráfica tomou-se um conjunto de atividades complexas;

7.4.5 também existem empresas constituídas única e exclusivamente. para explorar a atividade de pré-impressão, as quais podem ou não fazer parte de parque industrial;

7.4.8 que na planta baixa do projeto arquitetônico do prédio anexa, verifica-se que o Setor de Fotolitos e Finalização, ocupado pela Delta Editora Gráfica, perfaz uma área de 407 m², devidamente delimitada e segregada dos outros editores;

7.4.7 que é imprópria a afirmação da auditoria de que a área ocupada pela Delta comporta número próximo de 07 funcionários, levando-se em consideração que a Delta trabalha de forma ininterrupta em três turnos são necessárias mais de 27 pessoas para operar as máquinas e equipamentos dispostos no local, perfazendo um total de mais de 81 (oitenta e um) empregados, número este confirmado pelos vínculos formais registrados pela empresa • na competência 12/2004, de acordo com a GFIP;

7.4.8 igualmente o LTCAT e o PPRA da Delta Editora corroboram o alegado e comprovado acima, devido ao fato de informarem corretamente que a empresa possui setores de administração, acabamento manual e eletrônico, pré-impressão, PCP, impressão, corte e almoxarifado, demonstrando que se trata de uma empresa organizada;

7.4.9 que a empresa Delta possui contrato de locação do estabelecimento com a Impugnante, firmado em 1º de março de 1997, sendo que o pagamento de aluguel vem sendo regularmente contabilizado por ambas as empresas, conforme demonstram as cópias de livros contábeis anexados à defesa;

7.4.10 também nos livros contábeis são visualizados receitas próprias e despesas inclusive de combustível e lubrificante, utilizados no veículo locado para fazer entregas de material, bem como despesas de água e luz proporcionais ao uso dentro do parque industrial gráfico;

7.4.11 acerca do quadro funcional da Delta, expõe que em 1997, parte dos empregados da Polar Editora Ltda., também integrante do parque industrial gráfico, teria sido demitida de fato e de direito, mediante o pagamento de todas as verbas rescisórias, e que parte destes empregados foi regularmente admitida pela empresa Delta, sem infringir qualquer lei, esclarecendo que das 559 (quinhentas e cinquenta e nove) pessoas contratadas pela Delta entre 01/1997 a 12/2004, menos de cinquenta (cinquenta) tinham trabalhado anteriormente na Impugnante;

7.4.12 quanto ao quadro elaborado no item 8.6.2 do Relatório Fiscal, aduz que ao contrário do afirmado pelos Auditores no trecho em comento, a exclusão da Polar afasta-o da realidade, na medida em que não considera o seu número de funcionários em contrapartida à receita bruta. No ano de 2004, a Polar faturou R\$ 12.056.689,15 (doze milhões, duzentas e seis mil, seiscentos e oitenta e nove reais e quinze centavos), encerrando dezembro com 107 (atualmente possui quadro com 168 empregados);

7.4.13 acerca das reclamações trabalhistas, são imprestáveis como meio de reforçar os argumentos relativos ao quadro funcional da impugnante e da Delta, e como exemplo da pretensa dificuldade que os funcionários teriam para identificarem seu empregador, e, ainda, que ao final o pagamento das verbas trabalhistas forem todos feitos pela Delta Editora, ao qual os funcionários estavam vinculados;

7.4.14 não existem outros elementos que justifiquem o procedimento seguido no lançamento, que culminou a eleição da impugnante como sujeito passivo da obrigação, muito menos encontram-se referências à dispositivos legais que embasassem esta conduta fiscal e a NFLD dela resultante, fatos estes que a tomam passível de nulidade.

7.5 A incompetência dos Auditores-Fiscais da Previdência Social para desenquadrar empresa regularmente inscrita no SIMPLES, pois houve violação aos dispositivos legais que outorgam competência para a realização do procedimento administrativo de exclusão do SIMPLES apenas à Secretaria da Receita Federal;

7.6 A falta de fundamentação fática e jurídica na NFLD e no Relatório Fiscal para embasar o lançamento em nome de sujeito passivo diverso daquele em que Ocorreram os fatos geradores;

7.6.1 como ato vinculado, o lançamento necessita de justificativa legal — motivação — para amparar sua validade sendo portanto nula a NFLD, em face da ausência de fundamento a corroborar a exigência do crédito tributário da Impugnante, violando os dispositivos que regem o lançamento, e, especialmente, aos princípios do contraditório e ampla defesa, diante da inexistência de descrição das razões de direito ou de fato que levaram à sua • responsabilização; requerendo a nulidade da NFLD por afronta aos princípios citados e aos arts 37 da Lei nº 8.212/91, 243 do Decreto nº 3.048/99 e art. 690 da IN 100/2003;

7.7 A decadência das contribuições cujos fatos geradores ocorreram em período • anterior a março de 2000, por se tratarem de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, foram alcançadas pela decadência, em virtude do transcurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados do fato gerador mensal, conforme disposição expressa no art. 150, § 4º do CTN; e, uma vez extinto o crédito tributário pela decadência, não há que se falar em revisão do lançamento, conforme expressamente vedado pelo art. 147, parágrafo único do CTN;

7.8 sustenta que ocorreu a homologação expressa dos lançamentos compreendidos entre 09/1995 e 02/2001, porque a Coan Indústria Gráfica Ltda. e a Delta Editora Ltda EPP foram alvo de fiscalizações pelo INSS, onde foram analisados períodos compreendidos entre 10/1992 a 12/2004 para aquela, e 07/1995 a 12/2004 para esta, invocando o § 4º do art. 150 do CTN;

• 7.8.1 mesmo que se entenda que após extinto o crédito tributário pode haver sua alteração, contrariando o parágrafo único do art. 149 do CTN, ainda assim, seria necessário indicar este mesmo artigo acompanhado do respectivo inciso, o que não ocorreu em momento algum do presente lançamento fiscal;

7.9 a modificação do critério jurídico utilizado pelas fiscalizações passadas, pois conforme relatado, anteriormente a impugnante e a empresa Delta foram objeto de

fiscalizações do INSS em diversos momentos, nas quais, após analisar as situações das empresas, não houve qualquer constatação de irregularidade, ou seja, as situações fáticas *que* culminaram na NFLD nº 35.174.403-7 já eram conhecidas e foram analisadas anteriormente por Agente da Previdência competente, sem que fossem apurados descumprimentos de obrigações tributárias de qualquer ordem, invocando a aplicação do art. 146 do CTN;

8. Ao final, requer

a) o devido recebimento, processamento e encaminhamento do presente Recurso Voluntário ao egrégio Conselho de Recursos da Previdência Social, nos termos da legislação aplicável ao contencioso administrativo fiscal;

b) *O cancelamento da presente NFLD em virtude da falta de competência da Autoridade Outorgante que assinou o MPF aos Agentes Notificantes para realizar o lançamento fiscal;*

c) a exclusão *dos fatos geradores* ocorridos no período anterior a março de 2000, uma vez transcorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos sem que a Previdência Social tenha exercido seu direito de constituir os respectivos créditos tributários, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;

d) a anulação do lançamento, pois não restaram devidamente comprovadas as questões de fato relativas a unicidade da gerência e atividade das empresas e sua unicidade, causando a impossibilidade de aplicação do princípio da primazia da realidade;

e) A anulação da NFLD, devido à incompetência dos Auditores Fiscais para promover a desconsideração, mesmo que para fins previdenciários (item 10.1) do Relatório Fiscal, da regular inscrição da empresa Delta Editora Ltda. no SIMPLES., contrariando o art. 15, §§3º e 4º, da Lei nº 9.317/96, bem como os artigos 277, 262 e 28 da IN nº 100/03;

f) o cancelamento da notificação em razão da impropriedade em basear o lançamento na presunção de simulação na constituição de pessoa jurídica, sem a indicação precisa da legislação tributária que acoberte este procedimento, face a atividade vinculada prevista no artigo 142, parágrafo único, do CTN;

g) a anulação da NFLD por conta da imposição contida no artigo 15, § 4º, da Lei nº 9.317/96, aos Auditores Fiscais para tomarem as medidas cabíveis • imediatamente após constatada a infração ao artigo 14, inciso IV, da Lei do Simples (irregularidade na composição do quadro societário da empresa Delta);

h) *cancelamento do lançamento, em função de erro na identificação do sujeito passivo das obrigações tributárias supostamente verificadas em outra pessoa jurídica ainda enquadrada no SIMPLES, nos termos do art. 121, inciso 1, do CTN, uma vez demonstrada a desvinculação da empresa DELTA e a Impugnante, ambas compostas por sócios distintos, atividades nitidamente diferentes, bem como receitas próprias, quadro funcional diverso e estabelecimento devidamente delimitado;*

i) *alternativamente, o afastamento da NFLD por conta da falta de motivação, principalmente em fundamentação legal que ampare a cobrança dos créditos fiscais na pessoa da Impugnante, em razão dos supostos fatos geradores terem sido identificados na empresa Delta Editora Ltda., uma vez • que a atribuição de responsabilidade somente pode ser ocorrer mediante lei, nos termos do ad. 212, inciso 11, do CTN, contrariando o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, art. 243 do Decreto nº 3.048/99 e o artigo 690 da IN nº 100/03;*

j) *o afastamento dos períodos compreendidos entre 01/1997 a 02/2001, por conta da homologação expressa ocorrida nas fiscalizações anteriores, nos termos do adi 150, § 4º, e artigo 156, inciso VII, do CTN; e,*

Processo nº 35346.001362/2005-12
Acórdão n.º **2401-001.569**

S2-C4T1
Fl. 525

l) o cancelamento do lançamento das competências 01/1997 a 02/2001, devido à modificação do critério jurídico utilizado pelas fiscalizações passadas, contrariando o artigo 146, do CTN."

A empresa ingressou com pedido de devolução de depósito recursal, fls. 465 a 468.

A unidade da Receita Previdenciária encaminhou o recurso a este Conselho sem o oferecimento de contra-razões.

Voto

Conselheiro Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 4788. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:**NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE MPF VÁLIDO**

Em primeiro lugar, reporte-me a nulidade levantada quanto a incompetência para emissão e assinatura do MPF, bem como da circunscrição. Na verdade, entendo que nenhum dos argumentos quanto a emissão do MPF merecem guarida.

Entendo que a emissão de MPF designando os auditores responsáveis pelo procedimento fiscal serve como instrumento para oferecer segurança, tanto a autoridade fiscal, como a empresa, devendo o procedimento estar precedido de MPF válido na data da lavratura. Discussões acerca da assinatura do MPF, portaria de designação para emissão são formalidades, mas que não viciam o procedimento.

Registre-se, ainda, quanto a alegação de ausência de assinatura nos MPF da autoridade emissora, que desnecessária, tendo em vista o reconhecimento da assinatura eletrônica, nos termos do art. 7º da Portaria MPS/SRP nº 3031, descrita no próprio documento.

Note-se que a autoridade julgadora, quando da emissão da DN, já afastou as nulidades com relação ao MPF, razões que adoto e transcrevo abaixo:

Face a criação da Secretaria da Receita Previdenciária, e dada a necessidade de manter a continuidade e eficiência dos serviços desta nova Secretaria, foi editada a Portaria SRP nº 001, de 29 de outubro de 2004, publicada no DOU de 04.11.2004 e republicada no DOU do dia 08.11.2004, que delegou competência ao servidores Auditores-Fiscais, relacionados no seu Anexo I, para emitir e assinar o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) na circunscrição da localidade correspondente.

13. Esta portaria foi editada no uso das atribuições conferidas ao Secretário da Receita Previdenciária, na forma do art. 1º e 4º da Medida Provisória nº 222, de 04 de outubro de 2004, convertida em 13/01/05 na Lei nº 11.098 acima transcritos, e inciso IV do art. 18 do Anexo I do Decreto nº 5.256, de 27 de outubro de 2004:

"Art. 18. A Secretaria da Receita Previdenciária compete:

(1.)

IV - propor, em conjunto com a Secretaria de Previdência Social, o aperfeiçoamento da legislação tributária relacionada a

previdência social e expedir os atos normativos e as instruções necessários à sua execução?

14. Cabe lembrar que mesma determinação consta no art. 15, IV, do anexo I do Decreto nº 5.403, de 25/03/2005, que revogou o Decreto supra, in verbis:

Art. 15. A Secretaria da Receita Previdenciária compete:

IV - propor, em conjunto com a Secretaria de Previdência Social, o aperfeiçoamento

da legislação tributária relacionada el previdência social e expedir os atos normativos

e as instruções necessárias á sua execução."

15. No âmbito da extinta Seção de Fiscalização da Gerência Executiva de Criciúma, esta competência coube ao AFPS Décio Rafael Silvestre, matrícula SIAPE nº 0929266, O qual é subscritor do Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização nº 09209599, de 13/12/2004 e do Mandado de Procedimento Fiscal — Complementar nº 0929599, de 29/03/2005, de fls. 70/71. Portanto, diferentemente do alegado na defesa, a ação fiscal foi precedida de regular Mandado de Procedimento Fiscal, subscrito por autoridade cuja competência lhe foi outorgada pelos atos legais, devidamente publicados, aqui citados e consoante cópia da Portaria nº001/2004 acostado aos autos.

16. Há que se referir, também que a Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003, que dispõe sobre normas gerais de tributação providenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pelo INSS, sobre os procedimentos e atribuições da Fiscalização do INSS e dá outras providências, continuou em vigor até a edição da Instrução Normativa nº 003/2005, de 14/07/2005, publicada no DOU de 15/07/2005, que a revogou expressamente no seu art. 760. Isto porque também por força da atribuição constante no inciso IV do art. 18 do anexo I do Decreto nº 5.256/2004, foi publicada a Resolução nº 001 emitida pelo Secretário da Receita Previdenciária, de 29/10/2004 que manteve a vigência dos atos normativos do Instituto Nacional do Seguro Social referentes à área da Receita Previdenciária, nestes termos:

"O SECRETÁRIO DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA, no uso das atribuições que lhe conferem os artigos 1º e 40 da Medida Provisória nº 222, de 4 de outubro de 2004, e o inciso IV do artigo 18 do Anexo I do Decreto nº 5.256, de 27 de outubro de 2004, CONSIDERANDO a necessidade de manter a continuidade e eficiência dos serviços da Previdência Social, RESOLVE 9/28

Art. 1º Fica mantida a vigência dos atos normativos do Instituto Nacional do Seguro Social relativos à área da Receita

Previdenciária até a expedição de atos próprios pela Secretaria da Receita Previdenciária.

Art. r Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.'

17. Portanto, o procedimento fiscal foi instaurado mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal — MPF do qual foi dado ciência ao sujeito passivo, nos termos do Art 23 do Decreto n° 70235, de 5 de março de 1972, com a redação dada pelo Art. 67 da Lei n° 9.532, de 10 de dezembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal, fendo atendido o mesmo, ainda aos comandos insertos no Decreto n° 3.969, de 10/2001, que estabelece normas gerais sobre o planejamento das atividades da administração providenciária em matéria fiscal e para a execução de procedimentos fiscais com vistas à apuração e cobrança de créditos previdenciários.

O lançamento, que é o último ato privativo de AFPS foi realizado dentro do prazo de validade do MPF, sendo que o art. 16, do Decreto 3969/2001, trata da prorrogação do procedimento fiscal por meio do MPF complementar, mas tão somente para conclusão do procedimento fiscal, e não para cientificação do sujeito passivo.

Resta claro, que o MPF é o instrumento que visa dar conhecimento ao sujeito passivo quanto aos atos da ação/auditoria fiscal em si, cuja ciência deverá ser dada por ocasião do início do procedimento fiscal, e que o mesmo se extingue com o registro no termo próprio que é o TEAF, lavrado quando do término da auditoria para cientificar do sujeito passivo do término do procedimento.

Não houve qualquer prejuízo ao contribuinte, haja vista ter sido cientificado tanto do início como do fim do procedimento, que resultou da lavratura da NFLD, tanto que apresentou defesa, e posteriormente o seu recurso dentro dos respectivos prazos, não havendo, portanto qualquer nulidade; A validade do MPF poderia ser verificada nos sistema da Previdência o que confere segurança a empresa auditada.

Quanto a circunscrição alegada na esfera recursal, também não merece guarida, visto que o fato de terem sido alteradas circunscrições quando da criação da SRP não houve cancelamento das outorgas ou mesmo dos procedimentos em andamento.

QUANTO A NULIDADE PELA NÃO EMISSÃO DO ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES.

Diga-se que este argumento é trazido em diversas ocasiões pelo recorrente, tanto em sede de preliminar como de mérito. Entendo que, no caso, não há que se falar em nulidade pela AUSÊNCIA DE EMISSÃO DO ATO DECLARATÓRIO SRF PARA EXCLUSÃO DAS EMPRESAS DO SIMPLES, tendo em vista que no lançamento em questão não houve a desconsideração das pessoas jurídicas, ou mesmo sua desconsideração enquanto optantes pelo SIMPLES.

Entendo que no procedimento em questão a AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a caracterização do vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu o auditor fiscal a caracterização do vínculo para efeitos previdenciários na empresa notificada, que era a verdadeira empregadora de fato.

Pela análise do relatório fiscal, resta claro que não houve simplesmente caracterização do vínculo de emprego, visto que os segurados já estavam enquadrados como empregados nas empresas, porém constatou-se que as características inerentes ao vínculo de emprego levaram a autoridade fiscal a desconsideração das contratações de determinadas empresas fiscalizadas em conjunto, vinculando seus supostos empregados a empresa notificada, já que constatou que a mesma é que preenchia os condições de empregadora.

Caso levasse a efeito o entendimento trazido pelo patrono da empresa o levantamento nem mesmo seria feito na empresa COAN, mas sim, na empresa interposta “Delta”.

Quanto a possibilidade de exclusão de empresas do SIMPLES, ressalte-se que não cobrou o auditor contribuições patronais das empresas optante pelo SIMPLES, portanto não houve desenquadramento. O que ocorreu é que em constatando realidade diversa da pactuada inicialmente, procedeu o auditor para efeitos previdenciários o vínculo dos trabalhadores das empresas interpostas diretamente com a COAN, o que encontra respaldo na própria legislação previdenciária.

Assim, entendo que o ATO DECLARATÓRIO seria exigido, caso houvesse a desconsideração da opção pelo SIMPLES das referidas empresas, devendo, apenas neste caso, ser feita a comunicação a então Secretaria da Receita Federal, para realizar a emissão do Ato Declaratório. Em nenhum momento a autoridade fiscal disse que as empresas encontravam-se irregulares e que dessa forma não poderiam mais funcionar. Pelo contrário, observa-se, conforme descrito no relatório fiscal, durante o procedimento de auditoria, constatou a fiscalização a existência de estabelecimentos que embora possuam CNPJ próprios e gerência contratuais aparentemente distintas, estão de fato, sob a administração das mesmas pessoas. O que vislumbrou o auditor, conforme descrito no relatório fiscal, é a possibilidade de utilização indevida do Sistema simplificado, pela transferência de empregados, porém restou constatado que a subordinação continuou com a empresa notificada.

Tais procedimentos e artifícios, conjugados com a utilização dos mesmo empregados, entre as empresas, conspiraram para o mesmo resultado: Sonegação de tributos devidos à Previdência Social, que agora, os lançamentos fiscais buscaram resgatar. A aparente distinção entre as empresa permitiu aos empresários usufruírem indevidamente do tratamento tributário simplificado e favorecido instituído pela Lei nº 9317/96 (Lei do Simples), mas constatando-se que na verdade quem detinha a gerência sobre os ditos empregados era a empresa notificada.

Dessa forma, a confusão entre gerência e desempenho de atividades corrobora com as informações trazidas pela autoridade fiscal nesta NFLD.

Por fim, cumpre-nos esclarecer que a autoridade fiscal não extrapolou de seus limites, quando da cobrança do crédito, desrespeitando os limites legais. A fiscalização previdenciária é competente para 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, cumpra-se imediatamente 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.

Na verdade o que se vislumbrou foi a simulação para que as empresas que prestavam os serviços pudessem se beneficiar do Sistema Simplificado de impostos – SIMPLES em um primeiro momento, mantendo o faturamento dentro dos limites da lei. Porém não é aceitável esse tipo de atitude, se constatado ter por objetivo distorcer a realidade dos fatos apenas como fim de lograr proveito, sem cumprir os preceitos legais.

O que ocorreu durante o procedimento fiscal foi a constatação, por parte do auditor fiscal, de que não existiam realmente diversos empregadores, e sim, que as empresas criadas não assumiram verdadeiramente o poder de direção, estando todos os empregados vinculados enquanto trabalhadores a um único empregador, qual seja a empresa notificada.

Assim, não consigo identificar a nulidade apontada pelo patrono da recorrente. Não estamos falando diretamente de desconsideração de pessoa jurídica, mas observância dos princípios, por exemplo da primazia da realidade, onde valem mais os fatos que os documentos. Em restando demonstrado que o verdadeiro empregador era único, compete a fiscalização simplesmente proceder a vinculação das pessoas que lhe prestavam serviços enquanto segurados empregados para efeitos previdenciários.

Portanto, não há não assiste razão ao recorrente, pois a presente notificação encontra-se revestida das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante disposto no artigo 33 da lei nº 8.212, de 1991, senão vejamos:

Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a" , "b" e "c" do parágrafo único do art. 11. bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal- SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Ainda apenas para efeitos de esclarecimento ao recorrente nos termos do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, também é muito claro ao dispor que:

Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195. bem como as contribuições incidentes a título de substituição; (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 26/11/2001)

II - constituir seus créditos por meio dos correspondentes lançamentos e promover a respectiva cobrança;

III - aplicar sanções; e

IV - normatizar procedimentos relativos à arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições referidas no inciso I.

§ 1º Os Auditores Fiscais da Previdência Social terão livre acesso a todas as dependências ou estabelecimentos da empresa, com vistas à verificação física dos segurados em serviço. para confronto com os registros e documentos da empresa, podendo requisitar e apreender livros, notas técnicas e demais documentos necessários ao perfeito desempenho de suas funções, caracterizando-se como embaraço à fiscalização qualquer dificuldade oposta à consecução do objetivo. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99) (grifo nosso).

Destaco aqui as palavras do ilustre Ministro Maurício Godinho Delgado (Curso de Direito do Trabalho. Ed. LTR. 5º Edição, 2006, pág. 363-364):

A dinâmica judicial trabalhista também registra a ocorrência de uma situação fático-jurídica curiosa: trata-se da utilização do contrato de sociedade (por cotas de responsabilidade limitada ou outra modalidade societária existente) como instrumento simulatório, voltado a transparecer, formalmente, uma situação fático-jurídica de natureza civil/comercial, embora ocultando uma efetiva relação empregatícia. Em tais situações simulatórias, há que prevalecer o contrato que efetivamente rege a relação jurídica entre as partes, suprimindo-se a simulação evidenciada.

Destaca-se, ainda em sede de preliminar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, **nulidade por cerceamento de defesa**, tampouco pela falta de fundamentação legal. 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. NO caso, foram emitidos MPF para cada empresa, fiscalizadas concomitantemente.
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. Ressalte-se novamente que foram emitidos TIAD específicos para cada um das empresas, sendo realizado o cruzamento de dados que auxiliaram a autoridade fiscal a considerar os vínculos para efeitos previdenciários entre os empregados das empresas e a COAN INDUSTRIA GRÁFICA LTDA.
3. Autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandato, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura da NFLD 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. Note-se, assim como descrito no relatório valeu-se o auditor de diversos documentos e constatações, sejam, reclamatórias trabalhistas, mas, principalmente constatação in loco de que existia uma “confusão” entre a prestação de serviços. O relatório fiscal, transcrito em parte no relatório desse voto descreve diversos fatos que demonstraram o controle das atividades por parte da empresa notificada.

Quanto ao **dispositivo legal da simulação** entendo que logrou êxito a autoridade fiscal em demonstrar por meio dos relatórios e anexos as situações fáticas que o levaram a caracterizar para efeitos previdenciários, os segurados inicialmente contratados pela empresa DELTA, como segurado da empresa notificada. Ainda quanto a fundamentação, discordo do recorrente de que não houve fundamentação, sendo necessário a autoridade fiscal fundamentar o lançamento na legislação que rege a matéria, qual seja: lei 8212/91, Decreto 3.48/99. Ressalto, que não apenas o auditor realizou de forma muito minuciosa as fundamentações e descrições necessárias para caracterizar a simulação, como a autoridade julgadora de 1ª instância ao rebater os mesmos argumentos apontados na defesa, destacou de forma detalhada os dispositivos legais, descritos no relatório FLD, que também fundamentaram o lançamento. Assim, razão não assiste ao recorrente.

DECISÃO NOTIFICAÇÃO INOVANDO NA FUNDAMENTAÇÃO

Quanto ao argumento de que a decisão ora recorrida repete e defende os argumentos relacionados à matéria de fato do presente lançamento, porém extravasa sua competência ao corrigir as várias imperfeições da NFLD, inovando a fundamentação legal e definindo qual o tipo de procedimento utilizado pela fiscalização também não lhe confiro razão. O que a autoridade julgadora fez, foi rebater pontualmente os pontos trazidos na impugnação, o que leva muitas vezes a trazer outras fundamentações, muitas vezes ratificando as disposições já trazidas pelo auditor notificante.

QUANTO A DECADÊNCIA

Já quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante n.º 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

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

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

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

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-

LEI 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. II. 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 impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: “A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

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

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

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

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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

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

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

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

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

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

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas, bem como as circunstância do não pagamento 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, no próprio dispositivo legal, observa-se o deslocamento do dispositivo da aplicação da contagem do prazo decadência nos caso de dolo, fraude ou simulação.

Assim, considerando a constatação pela autoridade fiscal de simulação de empresas, onde os empregados contratados por empresas interpostas, estavam na verdade vinculados a empresa notificada, deve-se apreciar a decadência a luz do art. 173 do CTN.

Os fatos que ensejaram a NFLD ocorreram entre 01/1997 a 12/2004 e a lavratura do NFLD deu-se em 12/04/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 13/04/2005. Face o exposto, em aplicando-se o art. 173, I do CTN, encontram-se decadentes os fatos geradores até a competência 11/1999, inclusive 13. Salário.

Superadas as preliminares passo ao exame do mérito.

DO MÉRITO

SIMULAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DE DELTA

Quanto a alegação de que a empresa Delta é regular, possuindo sócios próprios e o fato de serem parentes não vicia a empresa, reporto-me aos argumentos trazidos na preliminar de desconstituição do SIMPLES. Entendo, que a indicação de existência de simulação não desnaturou a existência da empresa DELTA, sendo que a empresa continua a existir, com seus sócios. O que não acatou a autoridade fiscal, foi a vinculação de diversos trabalhadores, que na verdade eram empregados subordinados a COAN, a empresa DELTA, razão porque foram os empregados da DELTA, vinculados a empresa COAN.

CARACTERIZAÇÃO DO SR. ELÍDIO TADEU COMO ÚNICO SÓCIO.

Em primeiro lugar o Sr. Elídio não foi designado como único sócio, uma vez que no relatório de vínculo, constam outras pessoas. Porém o que indicou o auditor é que a gerência das empresa era exercida pelo mesmo. Indicou a autoridade também na fl. 56 dos autos quadro demonstrando a participação societária das empresas.

Note-se, ainda que foi descrito pelo auditor tanto o depoimento do contador perante o Ministério Público (onde o fato de a denúncia não ter sido acatada inicialmente) não torna inverídicas os depoimentos ali contidos.

Entendo que as informações do auditor no sentido de que o Sr. Elídio atendeu a fiscalização, e os argumentos de que outros funcionários e até mesmo o procurador da empresa entregou documentos não são suficientes para refutar o lançamento.

Importante ressaltar que a manutenção do crédito em questão não se faz por meio de um único e frágil argumento, mas de um conjunto de constatações, as quais quando apreciadas em conjunto, seja: análise aos livros contábeis, aos contratos, a verificação física, entrevistas com os empregados, informações de outros órgãos públicos acabam ensejando a conclusão de como se desenvolve a atividade.

Conforme descrito pelo próprio recorrente, nada impede a constituição de diversas empresas, para produzir ou mesmo prestar serviços, fato que entendo perfeitamente cabível, todavia o que não se admite é contratar empresas, para que seus funcionários prestem serviços dentro do próprio estabelecimento da tomadora, em sua atividade fim, com evidente confusão entre as funções exercidas, visto que o auditor demonstrou em seus relatórios, por meio de entrevistas aos empregados que os mesmos prestam serviços concomitantemente para as 3 empresas.

PRESTACÃO DE SERVIÇOS EM ESTABELECIMENTOS CONTÍGUOS

Quanto a alegação da insubsistência da assertiva de comprovação das empresas COAN E DELTA dividirem o mesmo estabelecimento, possuírem os mesmos empregados e realizarem a mesma atividade fim, entendo que os argumentos apontados pela recorrente não são suficientes para refutar o lançamento. Assim, como já descrito anteriormente não discuto a possibilidade de empresas se unirem para executarem diversas etapas do processo produtivo. Nem mesmo diga-se que não possam estabelecer em locais vizinhos. Entendo que o elemento que deve ser alvo de apreciação é o fato de que a empresa não logrou êxito em demonstrar durante o procedimento, na execução de atividades, na apresentação da contabilização de seus custos que se tratavam de empresas independentes em termos de gerência e administração de seus custos e pessoal.

Conforme descrito pelo auditor em seu relatório, foram apresentados contratos de aluguel, ali incluídas máquinas, equipamentos e o local em valores. Outro fato que não logrou êxito o recorrente em refutar diz respeito ao elevado custo fixo de energia, e outras despesas inerentes ao dia a dia da empresa.

Ou seja, buscou a autoridade demonstrar que o custo operacionais (água, luz e energia) com a execução das atividades, nos estabelecimentos onde executavam atividades as empresas DELTA (com número de empregados muito superior a da notificada), POLAR e MILANO, acabava por ser quase que totalmente absorvido pela COAN, conforme tabela. Apesar das alegações o recorrente no meu entender não logrou êxito em demonstrar que a DELTA suportava o custo de suas atividades de forma real, posto que a alegação de que os custos eram da proprietária vão de encontro ao custo do aluguel descrito pelo auditor.

DA UTILIZAÇÃO DE INSTALAÇÕES FÍSICAS

Conforme alegado pelo recorrente muito embora a atitude dos Auditores Fiscais de se disporem a conhecer as instalações das empresas tenha sido louvável, as conclusões e apontamentos resultantes da visita não trouxeram ao lançamento tributário a devida sustentação comprobatória, fugindo da realidade dos fatos. Nesse ponto, também não lhe confiro razão. Demonstrou a autoridade lançadora que por exemplo no caso da empresa DELTA, o local designado para execução dos serviços (descrito pela própria empresa) não foram encontrados empregados em número suficiente ou próximo ao número de empregados registrados na DELTA. Novamente a empresa alega que trava-se de turnos de trabalho, mas não demonstrou por meio de documentos a escala de trabalhadores, que comprovassem a execução de “turnos ininterruptos de trabalho). Portanto, sua alegações também não merecem guarida.

Destaca-se ponto já refutado pela autoridade julgadora:

Diante disso, temos o seguinte cenário: uma empresa formalmente constituída, sob a denominação Delta Editora Ltda. EPP., optante pelo SIMPLES, estabelecida no interior de outra, sem acesso próprio para o atendimento à clientes, utilizando maquinado do proprietário, e necessariamente as demais instalações indispensáveis para a execução de sua atividade, tais como recepção, sanitários carga e descarga, com 87 funcionários, e que ocupa um restrito espaço físico do estabelecimento da Notificada Coan Indústria Gráfica Ltda. Esta, por sua vez, é proprietária do maquinário utilizado pela Delta, e conta com apenas dois funcionários em 2004. Estas constatações, aliados aos demais fatos citados pela Fiscalização, na presente decisão também abordados, demonstram que é insustentável a assertiva da defesa de delimitação de estabelecimento e de empregados.

DA IDENTIFICAÇÃO DOS TRABALHADORES

Quanto a utilização de “crachá” como o logotipo “COAN, Gráfica, Editora e CTP, que serve para veicular os vários serviços, prestados no parque industrial, entendo que esse argumento só corrobora os fatos trazidos pela autoridade fiscal, de nítida confusão entre os serviços prestados. Para que não houvesse confusão entre os serviços executados, a empresa deveria demonstrar claramente o vínculo de cada trabalhador, evitando, inclusive demandas judiciais, onde os próprios empregados alegam que prestavam serviços as 3 empresas. Ou seja, este fato comprova a alegação do auditor de que o comando era verdadeiramente único. Ao contrário do alegado pelo recorrente as reclamatórias são uma prova consistente de que a

execução de serviços era prestava de forma concomitante para as empresas, como a dita “confusão”.

Destaca-se ponto já refutado pela autoridade julgadora:

A justificativa constante na defesa para o crachá, de que na verdade a identificação COAN não quer identificar a razão social COAN Indústria Gráfica Ltda., mas sim o logotipo que serve para veicular as várias atividades distintas prestadas no parque gráfico só vem a reforçar o entendimento da Fiscalização acerca da unicidade do empreendimento. Coincidentemente, a apresentação da empresa no site da internet www.coan.com.br não se refere a um parque gráfico com empresas distintas, e sim a uma • empresa que presta várias atividades, inclusive com a indicação dos responsáveis pelo atendimento aos clientes, sem distinção de empresas, com contato telefônico único, conforme relatado no item 8.2 do Relatório Fiscal, destacando que o Sr. Elidia Tadeu Bongioiolo figura como Diretor Presidente da empresa. Além dos empregados, os veículos e o estabelecimento onde formalmente está a Delta Editora são identificados apenas pela razão social da Notificada.

DO QUADRO DE FATURAMENTO

Os argumentos do recorrente de que o faturamento não serve como prova, vez que não foram incluídos os da empresa POLAR, também não é suficiente para afastar a NFLD. Ressalte-se novamente que não foi esse o único elemento para identificar a relação desvirtuada entre a DELTA e a COAN. O que buscou a autoridade fiscal, foi demonstrar que o faturamento da empresa COAN (com um n. mínimo de empregados e portanto com obrigações previdenciárias reduzidas) é incompatível como o faturamento da empresa DELTA (optante pelo SIMPLES, e com uma folha de pagamento bem mais robusta, porém cujas contribuições previdenciárias são recolhidas de forma simplificada).

PRESUNÇÃO NO LANÇAMENTO

Não acato também o argumento de que o lançamento foi fundado em presunção ou meros indícios, visto que foram narrados de forma exaustiva e com detalhes o conjunto de fatos que ensejaram a vinculação dos trabalhadores (empregados) da DELTA a empresa COAN (notificada.). Presumir, é descrever uma situação desprovida de elementos de prova, ou de fatos concretos, mas por meros indícios. O lançamento foi precedido de provas, documentos e constatações exaustivamente descritas pelo auditor, e que diga-se estão sendo rebatidas, sem a apresentação de documentos.

DA ALEGAÇÃO DE QUE O OBJETIVO É A EXCLUSÃO DO SIMPLES.

Novamente ressalto que pela análise dos fatos o auditor não teve por objetivo excluir do SIMPLES a empresa DELTA, mas indicar que a mesma ao contrário do que demonstraram os fatos usava-se indevidamente da condição de EPP para manter uma folha de pagamentos grande, sendo que os serviços eram efetivamente prestados para COAN. Como as

empresas POLAR e MILANO não eram optantes não procedeu o auditor a vinculação de seus empregados a empresa COAN, vez que não se identificou sonegação de tributos.

Não vislumbro aqui também qualquer irregularidade, posto que a não vinculação dos segurados dessas empresas a COAN, não demonstra a regular constituição da DELTA.

DOS CRÉDITOS APURADOS EM SUJEITO PASSIVO INDEVIDO

Novamente insurge-se o recorrente em argumentar que os créditos não poderiam ser levantados na empresa COAN, posto que devidos pela DELTA, senão vejamos:

Note-se que não se questiona neste ponto a procedência dos créditos tributários apurados na referida empresa mas tão somente • as razões que determinaram a 'opção' da Fiscalização de efetuar o lançamento contra a Coan.

A notificação em debate é nula em face da ausência de fundamento que corrobore a exigência do crédito tributário da Recorrente, violando os dispositivos que regem o lançamento e, especialmente, aos princípios do contraditório e ampla defesa. O cerceamento da defesa da Contribuinte, com o efetivo comprometimento de sua resposta, evidencia-se diante da inexistência de descrição das razões de direito ou de fato que levaram à sua responsabilização, quando o procedimento legal seria a lavratura do lançamento contra a própria DELTA, sujeito passivo das obrigações apontadas na NFLD.

Ressalto aqui, redundantes os argumentos do recorrente, posto que não lhes confiro razão, sendo que já foram devidamente refutados em outros itens deste voto.

QUANTO A CARACTERIZAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE AS EMPRESAS COAN E DELTA.

Segundo o recorrente não foi trazido aos autos qualquer dispositivo legal que permita enquadrar a Coan, empresa legalmente constituída e com personalidade jurídica distinta, na condição de contribuinte responsável ou solidário da Delta. Destaque-se ainda, a impossibilidade situá-las como pertencentes a um mesmo grupo econômico, conceito trazido pelo artigo 798 da IN n° 100/03. Quanto a este argumento entendo que equivocado a conclusão do recorrente. Pela análise dos autos não se atribuiu solidariedade,, mas sim, baseado no princípio da primazia da realidade e da verdade material, vinculou o auditor “para efeitos previdenciários” os empregados da DELTA a COAN, passando essa última a condição de empregadora, por todos os fatos narrados no relatório e seus anexos e já apreciados nesse voto.

Novamente ao contrário do alegado entendo que a decisão notificação não inovou, apenas indicou baseado nos fatos descritos pela autoridade fiscal, o fundamento legal que autorizou o auditor a atuar na forma como realizou o procedimento. Diga-se que o auditor realizou um trabalho detalhado com a indicações dos motivos para indicação da COAN como sujeito passivo, razão porque mais uma vez infundadas as alegações.

DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS ANTERIORES

Quanto a realização de procedimentos anteriores na empresa COAN, diga-se que já afastou a autoridade julgadora as alegações, quando apresentou planilha demonstrando os procedimentos realizados, o tipo de fiscalização e o período de cobertura, posto que no

período objeto do lançamento não houve fiscalização total com cobertura contábil na empresa notificada, senão vejamos trecho da Decisão Notificação, onde a autoridade julgadora aborda tal questão.

Efetivamente, além da ação fiscal da qual resultou o débito ora julgado, a Notificada foi alvo de ações da Fiscalização da Previdência Social, conforme consulta ao CNAF — Cadastro Nacional de Ações Fiscais:

Nº DA FISCALIZAÇÃO	Período da Fiscalização	Período examinado	Tipo Fiscalização	RRESULTADO (em R\$ • mil)
00010333 a parcial 0,00	05/10/1992 a 05/10/1992	07/1991 a 09/1992	Parcial	0,00
00003304	30/08/1994 a	10/1992 a 06/1994	visita	0,17 (Recolhimento)
00018290 --	10/04/1996 a 30/04/1996	-	visita	0,00
00022322	25/10/1997 a 28/02/1997	10/1992 a 01/1997	Total	36,58 (LOC)
00025273	25/11/1997 a 25/11/1997	02/197 a 10/1997	Parcial	0,00
00025273	29/03/2001 A 05/03/2001	02/197 a 02/2001	Total sem diário	0,00

Na empresa Delta também foram realizadas ações iscais, além da de nº 980832, que resultou o presente débito. No entanto, não cabe análise à respeito desta última, haja vista que o débito foi levantado em nome da Coan Indústria Gráfica Ltda, mesmo assim, cite-se:

Nº DA FISCALIZAÇÃO	Período da Fiscalização	Período examinado	Tipo Fiscalização	RRESULTADO (em R\$ • mil)
00023031	15/12/1997 a 16/12/1997	07/1995 a 11/1997	Total sem diário	0,00
00025272	05/03/2001 a 29/03/2001	12/1997 a 02/2001	Total sem diário	0,00

Face o exposto ao contrário do alegado pelo recorrente entendo que não se trata de refiscalização, posto que os procedimentos e diligências anteriores não houve verificação total com cobertura contábil, fato que justificou a configuração de que os custos com a mão de obra e execução de tarefas eram suportados pela empresa COAN. Conforme descrito pela autoridade, no último procedimento já houve a indicação de irregularidades para futuras apreciações, quais sejam: *1 - Os empregados foram Transferidos para Delta Editores Ltda., 2. — Permanecem somente os empregadores. 3 — Foi solicitado via telefone Fiscalização pela Receita Federal", (ação n 00025273) e (...) os empregados foram transferidos ela a empresa Delta Editora Ltda., CGC 00.696.54010001-86.*

Note-se que para o período em que houve cobertura total com contabilidade 1997, desnecessária argumentação, posto que declarada a decadência até 11/1999. Neste ponto

entendo que razão não assiste ao recorrente para desconstituir o lançamento. Portanto, embora mencionados pela autoridade julgadora, entendo que não se trata de lançamento respaldado no art. 149 do CTN, nem muito menos de mudança de critério jurídico.

Os procedimentos fiscais podem ser realizados em diversas modalidades, de acordo com o planejamento de fiscalização de cada unidade da Receita Previdenciária, podendo dar-se na forma de fiscalização TOTAL com cobertura contábil, sem cobertura, PARCIAL, SELETIVA, VISITA, AUDITORIA PRÉVIA, sendo que a realização de um procedimento não inviabiliza outro, ou mesmo pode servir como indicativo de uma realização mais minuciosa. Portanto, também não identifiquei nulidade neste ponto.

DA REABERTURA PARA DEFESA, FACE NOVAS INFORMAÇÕES TRAZIDAS AOS AUTOS.

Entendo que não procede a solicitação de reabertura do prazo de defesa, pela mera informação trazida pela autoridade julgadora constante do sistema de fiscalização. Ditas informações constates comumente dos campos de observações gerais do Termo de Encerramento de Fiscalizações se prestam a subsidiar planejamentos fiscais, mas, não foram trazidos aos autos como prova de lançamento, mas, tão somente para demonstrar que em fiscalizações anteriores não foram realizadas de forma total.

Ressalte-se que estamos tratando de diversas irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, rebatidas pela recorrente, porém que em sua totalidade não são capazes de refutar o lançamento pelas razões expostas acima.

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

CONCLUSÃO

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

É como voto.

Sala das Sessões, em 02/12/2010

ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator-Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, a propósito do período objeto de refiscalização, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, como passaremos a demonstrar.

Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que parte do crédito previdenciário ora lançado decorre de revisão de lançamento procedido pelo fiscal atuante, conforme demonstrado no voto da i. Relatora, a partir de quadro ilustrativo extraído da decisão de primeira instância, contemplando os períodos e procedimentos adotados nas ações fiscais pretéritas.

No entanto, o voto da Relatora afastou a pretensão da contribuinte, suscitando que o período até 02/2001, o qual fora objeto de fiscalização anterior, em que pese ser total, não abarcou a contabilidade da notificada, razão pela qual não se cogitaria em refiscalização, eis que no presente caso analisou-se novos elementos essenciais, sobretudo quanto à simulação na constituição de empresas enquadradas no SIMPLES no intuito de suprimir tributos, não vislumbrados por ocasião da ação fiscal pretérita.

Afora as substanciosas razões da nobre Relatora, ousou divergir de aludida conclusão, por considerar que o reexame de mesmo fato gerador, já devidamente contemplado por ação fiscal anterior, em relação ao mesmo período, com a conseqüente constituição de crédito tributário exigindo diferenças de tributos não apurados na ação fiscal primitiva, representa por si só revisão de lançamento, independentemente da opção das formas/tipos de procedimentos adotados nas duas oportunidades, condicionado, portanto, à demonstração/comprovação das hipóteses legais permissivas abaixo delineadas.

Com efeito, o fato de no lançamento primitivo a fiscalização ser total, mas sem análise do livro diário, não tem o condão de desnaturar a condição de revisão de lançamento neste segundo momento. Destarte, a escolha da forma/tipo e alcance da ação fiscal é do próprio Fisco, podendo, inclusive, ser facilmente alargada com a emissão de MPF Complementar.

Em outras palavras, tal qual nesta oportunidade, a contabilidade da notificada estava à disposição do Fisco, mesmo porque a opção de não analisá-la no primeiro momento (fiscalização pretérita) foi da própria Receita, a qual deverá assumir o ônus desse procedimento se, posteriormente, constatar erro de fato ou de direito, especialmente quando não fora a contribuinte que deu causa.

Em verdade, não há dúvidas que a constatação de eventuais erros (de fato) na ação fiscal primitiva poderá ou mesmo deverá dar ensejo à revisão de lançamento, conquanto que referido procedimento obedeça aos requisitos legais para tanto, o que não se verifica na hipótese dos autos, senão vejamos.

Como se observa, o ilustre auditor fiscal ao lançar parte dos tributos ora exigidos, mais precisamente em seu Relatório Fiscal, não comprovou de forma clara e precisa os motivos que deram suporte à revisão de lançamento, deixando de atender o pressuposto de tal procedimento, qual seja, a efetiva comprovação de uma das hipóteses do artigo 149 do Código Tributário Nacional, cerceando, igualmente, o direito de defesa da contribuinte que, ao oferecer sua impugnação e recurso voluntário, não teve conhecimento pleno das verdadeiras razões da refiscalização e conseqüente revisão de lançamento.

Como se sabe, o ato administrativo deve ser fundamentado, ou seja, motivado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e congruente, os fatos e dispositivos legais que lhe suportaram, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de insubsistência do lançamento.

Ademais, tratando-se de revisão de lançamento, que tem natureza de excepcionalidade (foge à regra), com mais razão o procedimento levado a efeito pelo fisco deve estar devidamente motivado, tendo em vista os limites e condições impostos pela legislação de regência para tal conduta fiscal.

Observe-se, que referido procedimento encontra respaldo no artigo 149 do Código Tributário, o qual traz em seu bojo várias hipóteses que podem determinar a revisão de lançamento, como segue:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior:

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo Único - A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Como se verifica, o dispositivo legal encimado elenca uma infinidade de motivos que podem ensejar a revisão do lançamento, impondo a cada um deles a devida

comprovação, por parte da autoridade fiscal, de sua efetiva ocorrência, tornando possível/válido tal procedimento, o que não se vislumbra no caso *sub examine*.

Não bastasse isso, para que produza seus efeitos legais, deve, ainda, o artigo 149 do CTN, ser interpretado cumulativamente com o artigo 145, inciso III, do mesmo Diploma legal, que assim preceitua:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

[...]

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

Na hipótese dos autos, constata-se que o nobre fiscal atuante, ao constituir o crédito previdenciário, a partir de procedimento de revisão de lançamento, inobstante a necessidade de interpretação conjunta das normas legais encimadas, sequer inscreveu e/ou informou o artigo supracitado (149 e incisos), para dar suporte ao lançamento ora guerreado, reforçando a fragilidade do feito.

Dessa forma, não se sabe clara e precisamente em qual das hipóteses contempladas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, que, repita-se, **devem ser comprovadas**, a fiscalização se baseou ao constituir o crédito previdenciário, o que vai de encontro com o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” (grifamos)

Em outras palavras, existindo ordem expressa da autoridade fiscal competente, o fisco poderá refiscalizar/reexaminar períodos já fiscalizados quantas vezes entender necessárias. Porém, a revisão do lançamento anterior, ou melhor, a exigência de diferenças relativas a períodos já fiscalizados, objetos de lançamento pretérito, somente deverá ser efetuada quando encontrar sustentáculo na norma legal que regulamenta a matéria, artigo 149 do CTN, o qual impõe a comprovação da ocorrência das hipóteses insculpidas em seus incisos, o que não se constata no caso vertente.

De igual forma, referida omissão impossibilita que as autoridades julgadoras tenham conhecimento pleno de todos os fatos motivadores do lançamento, com a finalidade de formar sua livre convicção quanto à regularidade do feito, notadamente quando é cediço que, tratando-se de erro de direito na autuação anterior, não poderá haver a revisão do lançamento.

Nessa toada, a indicação clara e precisa dos fatos que fundamentaram a revisão do lançamento, devidamente comprovados, com a respectiva motivação na norma legal (artigo 149 do CTN), é condição *sine qua non* à validade do ato administrativo *sub examine*. Ou seja, deve haver a perfeita subsunção da norma ao fato.

Destarte, ao proceder de forma omissa, deixando de **demonstrar e comprovar** no Relatório Fiscal os motivos que levaram o fisco a promover a revisão do

lançamento, na forma que determina a legislação tributária, o ilustre fiscal autuante incorreu em vício insanável, capaz de determinar a improcedência do feito.

A doutrina pátria não discrepa deste entendimento, conforme preleciona Alberto Xavier em sua obra **“Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”**, de onde pedimos vênia para transcrever o seguinte excerto a respeito do tema, *in verbis*:

“[...]”

Tanto o ato de lançamento de ofício por revisão da declaração, quanto o ato de revisão de ofício (como todo o ato administrativo que afete direito e interesses do cidadão) devem ser fundamentados, isto é, devem indicar as razões de fato e de direito em que se baseiem, demonstrando a ocorrência dos pressupostos de fato para a sua realização, previstos em lei.

Assim, não será válido lançamento de ofício que não demonstre que a declaração ou esclarecimento não foram prestados ou foram recusados, ou que ocorreu falsidade, erro ou omissão nos elementos declarados. Como também não será válida revisão de lançamento que não demonstre a existência de fraude, vício de forma ou erro de fato.” (Do Lançamento No Direito Tributário Brasileiro – Xavier, Alberto – 3ª Edição – Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 254) (grifamos)

Ainda a propósito da matéria, justificando a necessidade de motivação da revisão do lançamento, aquele mesmo doutrinador assim se manifesta:

“ **CAPÍTULO II**

OS LIMITES DO PODER DE REVISÃO DO LANÇAMENTO

O tema da revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa envolve a ponderação de um conflito latente entre o princípio da legalidade – favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o ato primário de lançamento – e o princípio da segurança jurídica – favorável à estabilidade pública. Ora, se é certo que a restauração da legalidade violada, pela revisão do ato ilegal, reclama o afastamento de limites que a impeçam ou dificultem, também é verdade que a inexistência desses limites geraria para os particulares intoleráveis situações de incerteza, submetendo-os, porventura de surpresa, a uma pluralidade de novas definições da mesma situação jurídica, por ato da mesma autoridade ou de autoridade distinta, num reexercício ilimitado do seu poder de lançar.

[...]”

Por sua vez, a jurisprudência administrativa, igualmente, corrobora a pretensão da contribuinte, consoante se infere do julgado da lavra do eminente Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho, Antonio Carlos Atulim, à época Conselheiro da 1ª Câmara, assim ementado:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A apresentação de impugnação e de recurso voluntário com argumentação robusta e esquematizada por tópicos desautoriza a alegação de cerceamento do direito de defesa.

PIS. REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. REVISÃO DE LANÇAMENTO.

Inexistindo no auto de infração motivação expressa, tanto para o reexame de período anterior como para a exigência de diferenças que deixaram de ser lançadas na ocasião, exclui-se o crédito tributário exigido em decorrência da revisão de lançamento anterior.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÕES DE DESPESAS.

Só constituem exclusões da base de cálculo da contribuição as recuperações de despesas que não constituam novos ingressos na contabilidade da pessoa jurídica, a teor do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98.

DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Só constituem exclusões da base de cálculo da contribuição os descontos concedidos de maneira incondicional, a teor do art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98.

Recurso provido em parte.” (1ª Câmara do 2º Conselho, Recurso nº 126.730, Acórdão nº 201-78.207, Sessão de 22/02/2005) (grifamos)

Como se observa, a própria administração pública estabeleceu limites ao poder de revisão de seus atos, impondo a verdadeira comprovação de uma das possibilidades inscritas no artigo 149 do CTN, sob pena de estabelecer-se uma imensa insegurança jurídica por parte do contribuinte em relação aos atos praticados pelo Poder Público, objetivando, da mesma forma, preservar o ato praticado pelo agente fiscal anteriormente.

Com efeito, os atos administrativos, consoante se infere dos artigos 2º e 50, da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito do INSS, devem obedecer ao princípio da segurança jurídica, bem como ser motivados, como segue:

“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

A corroborar esse entendimento, o artigo 53 do mesmo Diploma legal, assim dispõe:

“Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revoga-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”

No presente caso, a ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, a partir do procedimento de refiscalização, inobservou ao menos 04 (quatro) dos princípios inscritos no artigo 2º da Lei nº 9.784/99, eis que deixou de **motivar** o lançamento, em total afronta ao direito da **ampla de defesa e contraditório** da contribuinte, ferindo, igualmente, a **segurança jurídica** que deve nortear os atos administrativos.

Registre-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu o fisco na constituição do crédito previdenciário, bem como os motivos que lhe deram suporte, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pela fiscalização ao promover o lançamento, mormente tratando-se de revisão de lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da notificação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa.

Nesse contexto, deve ser declarada a improcedência parcial do feito, no que concerne ao período já fiscalizado, em observância a legislação de regência, mas precisamente dos artigos do CTN, das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que as omissões apontadas contaminam a exigência fiscal decorrente de procedimento de revisão de lançamento, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e ferir o princípio da segurança jurídica.

Por todo o exposto, estando a Notificação Fiscal *sub examine* parcialmente em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do lançamento a exigência fiscal até a competência **02/2001**, objeto de revisão de lançamento, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 02/12/2010

RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA
Redator Designado