



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

**Processo n°** 36204.000152/2007-48  
**Recurso n°** 153.157 Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-00.049 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de março de 2009  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** SUDESTEFARMA S/A PRODUTOS FARMACÊUTICOS  
**Recorrida** SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/08/2006

PREVIDENCIÁRIO. NFLD. MPF. NULIDADES. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES. REVISÃO DE LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA PARCIAL. INCENTIVO DE VENDAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

I - Rejeita a preliminar de nulidade do lançamento em decorrência do MPF.

II - O lançamento pode ser revisto *ex-officio*, condicionando-se a necessidade da administração fiscal comprovar a ocorrência de uma das situações do art. 149 do CTN; III - Fora dessas hipóteses, à segurança jurídica prestigiada pelo *Códex Tributário* não permite que o Fisco modifique de ofício, crédito já devidamente constituído, ou imponha uma exigência fiscal referente a período já fiscalizado e onde teria se constatado naquela oportunidade anterior não haver; IV - Representa vício material à ausência de motivação quanto aos elementos de fato e de direito que autorizam o procedimento revisional; V - É pacífico o entendimento de que os valores pagos a empregados ou contribuintes individuais a título de incentivo, encontra-se abrangido pelo conceito de salário-de-contribuição, portanto, deve haver a incidência do tributo previdenciário.

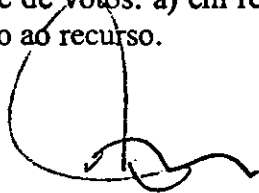
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para declarar a nulidade dos levantamentos correspondentes ao período compreendido entre as competências 04/2003 a 04/2005. II) Por maioria de votos, em declarar a nulidade dos levantamentos correspondentes ao período compreendido entre as competências 04/2003 a 04/2005 por vício material. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de

CONFERE COM O ORIGINAL  
10/07/09

Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a nulidade por vício formal.  
III) Por unanimidade de votos: a) em rejeitar as demais preliminares suscitadas; b) no mérito, em negar provimento ao recurso.



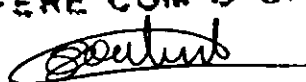
ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ROGÉRIO DE LELLIS PINTO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Cleusa Vieira de Souza, Lourenço Ferreira do Prado e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

CONFERE COM O ORIGINAL

 10/07/09

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa **SUDESTE FARMA S/A PRODUTOS FARMACÊUTICOS**, contra decisão-notificação exarada pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária, a qual julgou procedente a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, no valor originário de R\$ 5.179.137,69 (cinco milhões cento e setenta e nove mil cento e trinta e sete reais e sessenta e nove centavos) tendo como fatos geradores os pagamentos a empregados e contribuintes individuais a título de prêmio (incentivo de vendas).

Inicialmente a peça recursal traça os fatos que levaram o contribuinte à adoção de um sistema de marketing de incentivo, como meio de aperfeiçoamento da sua relação com seus colaboradores, sistema esse que não teria qualquer natureza contraprestativa.

Aduz que a forma de premiação, consubstanciada no fornecimento de cartões, foi de responsabilidade exclusiva da empresa contrata para gerir o programa motivacional, e que em nenhum momento cogitou-se em remunerar empregados.

Faz algumas ponderações em relação ao início do procedimento fiscal, que buscava exclusivamente elucidar fatos relacionados ao programa de marketing de incentivo, dados esses inicialmente fornecidos ilegalmente pela sua empresa gerenciadora. Assim, se o ato que iniciou a ação fiscal seria nulo, nulo também seria seu resultado.

Afirma que a decisão recorrida seria nula, na medida em que não contemplava as questões aduzidas no processo, restringindo-se apenas a defender a validade do levantamento, resultando num julgamento totalmente parcial e inválido.

Diz que poderia a Administração reconhecer incidentalmente as eventuais ilegalidades ou inconstitucionalidades das normas em vigor.

Aduz ainda que o lançamento não poderia prevalecer, uma vez que no período compreendido nesta NFLD já teria sido fiscalizada, com análise de sua contabilidade, informando ainda as próprias NFLDs oriundas da ação fiscal anterior.

Insiste que tendo a oportunidade de analisar seus dados contábeis e não efetuado levantamentos sobre alguns pontos, a fiscalização previdenciária homologou tacitamente seu recolhimentos, não podendo então, efetuar um novo lançamento, desrespeitando os atos anteriores.

Coloca que o lançamento pode realmente ser revisto, mas apenas na configuração de uma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN, o que não restou comprovado no caso em tela, trazendo doutrina e jurisprudência para embasar sua tese.

Sustenta que a NFLD seria nula tendo em vista não constar dos presentes autos qualquer ato de delegação que confira poderes à autoridade que assina o MPF, para assim o fazer. *f*

CONFERE COM O ORIGINAL  
*Eduto* 10/07/09

Ainda em relação ao MPF, diz que a autorização para sua assinatura eletrônica consta em mera Instrução Normativa, que sequer encontraria respaldo no Dec. 3.969/01. Assim, a ordem para fiscalizar não conteria a necessária assinatura da autoridade emissora, implicando em sua própria inexistência, e conseqüente nulidade do levantamento.

Seguindo em preliminar, coloca a empresa que a ação fiscal que redundou na presente autuação, teria sido resultado de uma fiscalização anterior junto à empresa Incentive House, onde se conclui que todos os seus clientes estariam envolvidos em fraude a legislação previdenciária.

Essa constatação em empresa diversa, representa, na ótica do contribuinte, crime de concorrência desleal, tornando assim viciado o início da fiscalização e igualmente o seu resultado. Afirma que houve cerceamento do seu direito de defesa, justamente por ter sofrido uma condenação prévia, em procedimento investigatório do qual sequer tomou ciência.

Segue alegando que o entendimento da autoridade fiscal para tributar a verbas relativas a incentivo de vendas, sustenta-se na suposta necessidade dos beneficiários em cumprir certas metas, fato este não provado nos autos, não sendo crível acreditar na sua existência.

Na mesma linha de raciocínio, diz o contribuinte que a afirmação de teria se valido da empresa Incentive House para distribuição de prêmios e a empregados e contribuintes individuais carece de comprovação, sendo que a única demonstração nos autos é no sentido de que a própria Incentive House quem efetuava os indigitados pagamentos, que sequer detinha poderes para agir em seu nome.

Afirma que para ser considerado salário de contribuição, a teor do art. 458 da CLT, os valores pagos devem também habituais, qualidade essa que jamais teria se revestido os pagamentos aqui discutidos. A ausência de natureza remuneratória das referidas verbas, fora reconhecida pela própria Justiça do Trabalho, em vários processos trabalhistas de ex-empregados, sendo que o presente levantamento representaria afronta a coisa julgada.

Em relação aos pagamentos vertidos aos diretores, argumenta que sua motivação decorre da prestação de serviços por pessoa física, não se tratando assim de remuneração e conseqüentemente não ocorrido o fato gerador.

No que tange aos beneficiários pessoas físicas (contribuintes individuais), entende a recorrente que tais valores foram pagos a pessoas jurídicas, sendo que a vinculação ao CPF do seu proprietário se deu unicamente por exigência da empresa Incentive Houve. Assim, o CPF era informado apenas para que o benefício fosse concedido, mas na verdade, era a empresa representada por seu dono, quem estava sendo agraciada. Desse modo, por não haver previsão legal para se considerar pessoa jurídica como contribuinte, não pode prevalecer o lançamento.

Sustenta ainda que os pagamentos realizados a título de incentivo de vendas não visavam contraprestação a qualquer serviço prestado, desnaturando assim eventual natureza remuneratória que pudesse ter.

Diz ainda que parte dos pagamentos efetuava visavam reembolsar seus empregados por despesas realizadas para o trabalho, não sendo, portanto, remuneratória.

CONFERE COM O ORIGINAL  
*[assinatura]* 10/07/09

Coloca que não haveria comprovação de que os contribuintes individuais específicos e genéricos prestaram serviços para a Recorrente, e que jamais teria confessado que pagava qualquer valor aos beneficiados por intermédio da empresa Incentive House.

Questiona a constitucionalidade das contribuições destinadas ao SEBRAE, e reitera a necessidade de prova pericial para comprovar suas alegações, para, enfim, encerrar requerendo o provimento do seu recurso.

Ausentes contra-razões da Fazenda Nacional.

Eis o relato necessário ao julgamento.

É o relatório. *f*

CONFERE COM O ORIGINAL

*Scutumb* 10/07/09

## Voto

Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Inicialmente sustenta a Recorrente haver nulidade no levantamento, tendo em vista seu entendimento que teria sido ilegal a forma com que a fiscalização obteve os dados obtidos junto à empresa gestora do seu programa de marketing de incentivo, motivadora do início da ação fiscal empreendida. Contudo, e em que pese seu abastado discurso, não lhe confiro razão.

Sem embargos os dados que levaram a presente autuação não e parece decorrer de procedimento ilícito algum, já que foram obtidos diretamente da contabilidade do contribuinte, solicitados e fornecidos em ação fiscal regular, sem vício algum que a contamine.

O fato da empresa que administrava os valores pagos a título de incentivo ter aberto suas carta de clientes e daí originado a ação fiscal que ora se discute, em nada nela repercute, porque não contamina a legitimidade da auditoria fiscal em executar o trabalho que lhe é inerente. Se em empresa fora escolhida pela Receita Federal do Brasil para ser auditada, os critérios dessa escolha não me parecem relevantes para atestar a validade da fiscalização.

Ainda em preliminar, alega a Recorrente à nulidade da NFLD, face algumas incorreções relacionadas ao Mandado de Procedimento Fiscal, especificamente por não ter sido prorrogado em tempo hábil, e ainda por ter sido emitido sem a demonstração de que a autoridade que o assina, teria competência para o ato.

Inicialmente reconheço que tenho certo apreço pelas questões relacionadas ao Mandado que inaugura e acompanha a ação fiscal (MPF), a ponto de considerar que o desrespeito as suas regras tem sim relevância suficiente para macular a validade do próprio ato que constitui o crédito tributário.

Em verdade, entendo que a atividade estatal consistente no dever de constituir o crédito fiscal, sempre que deparar-se diante de uma obrigação tributária incumprida, é o exemplo mais clássico de uma ação vinculada a que está submetido o agente público responsável por tal ato. É preciso dizer que vinculado, a nosso sentir, não significa apenas a obrigação que tem o fiscal de lançar quando constatado que há tributo devido, mas igualmente que, ao fazê-lo, seja observada a forma prescrita na legislação tributária.

A existência de obrigação tributária incumprida é realmente o elemento essencial do lançamento, já que decorre da efetiva ocorrência, no mundo fenomênico, do fato descrito na norma tributária (hipótese de incidência) como gerador do dever de pagar o tributo, sem o qual não poderia existir. Contudo, como há uma atuação precedente dos agentes do

CONFERE COM O ORIGINAL

*Estrela* 40/07/09

Estado e um ato administrativo que o concretiza, o lançamento não pode prescindir da esmerada observância das normas que o regulam, sob pena sim de nulidade, porque, afinal, a administração somente atua validamente, em qualquer hipótese, trilhando os caminhos descritos pela legislação, decorrência óbvia da legalidade de que deve revestir seus atos.

Em que pese o que coloco como entendimento pessoal quanto as eventuais nulidades relacionadas ao MPF, não podemos ignorar o fato de que a maioria dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, inclusive as próprias Câmaras Superiores de Recursos Fiscais, tem visto o MPF com certas restrições, lhe conferindo atribuições meramente internas, sem qualquer repercussão na validade do lançamento.

Assim é a farta jurisprudência desta Corte:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento. (CSRF 2ª Turma, Recurso nº 203-126775, Sessão de 22/01/07, Relatora Maria Tereza Martinez Lopes, Acórdão nº CSRF/02-02.543)*

.....

*FALTA DE MPF-COMPLEMENTAR - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - A falta do MPF-Complementar para ampliar o período de apuração previsto no MPF-F, bem assim sua ciência ao contribuinte, não acarreta a nulidade do lançamento relativamente aos períodos não alcançados pelo MPF-F, tendo em vista que o MPF-F é documento de uso interno da SRF. (Recurso nº 152988, 5ª Câmara do 1º Conselho, Sessão de 16/10/2007, Acórdão 105-16680)*

Deste modo, com a ressalva do entendimento que tenho quanto à matéria, adoto o posicionamento deste Egrégio Conselho, para afastar as alegadas preliminares de nulidades, decorrentes do MPF.

No que tange a suposta nulidade da DN, por não ter analisado adequadamente as razões de defesa, igualmente não lhe confiro razão.

Sem embargos, é uníssono que a decisão recorrida não necessita esgotar todas as matérias aduzidas em defesa para ter validade. Encontrando fundamento suficiente para decidir, ao julgador basta expor os motivos de sua convicção, explicitando, ainda que genericamente, as razões que o levaram a tomar sua decisão.

Nesse sentido, inclusive é a orientação do E. STJ, como se vê do seguinte aresto:

*"PROCESSO CIVIL. CIVIL. OMISSÃO. AUSÊNCIA.  
FUNDAMENTAÇÃO. DECISÃO EXTRA-PETITA."/>*

CONFERE COM O ORIGINAL  
*Sculumb 10/07/09*

**INEXISTÊNCIA. INDENIZAÇÃO. PRESSUPOSTOS FÁTICOS.  
RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7-STJ.**

*1. Não há falar em omissão nem ausência de fundamentação na apreciação das questões suscitadas, pois o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos colacionados pelas partes para expressar o seu convencimento, bastando, para tanto, pronunciar-se de forma geral sobre as questões pertinentes para a formação de sua convicção. (...) (Resp 280210/SP).*

Alega a empresa, insistindo em preliminar, a nulidade da NFLD tendo em vista a ausência de motivação quanto à revisão do lançamento efetuado em ação fiscal anterior, o que acredito faz com razão, mas apenas em relação à parte do lançamento.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Alega a empresa, em forma de preliminar, a nulidade da NFLD tendo em vista a ausência de motivação quanto à revisão do lançamento efetuado em ação fiscal anterior, o que acredito, faz com razão.

Sem embargos, a questão pertinente à revisão do lançamento, deve ser encarada a partir da leitura atenta do art. 145 do CTN, que consagra, como regra, a imutabilidade do *acertamento*, assim prescrevendo:

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

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.”*

Nota-se do dispositivo codificado que uma vez regularmente notificado o sujeito passivo, o lançamento torna-se definitivo, apto a produzir todos os efeitos que dele se espera, podendo, entretanto, ser alterado (fazendo uso do termo legal) somente nas hipóteses excepcionais arroladas nos seus incisos.

Alheios às previsões do inciso I e II, cuja análise fugiria a aplicação a este caso em concreto, o inciso III encimado, prevê a possibilidade de revisão do lançamento por iniciativa da própria administração fiscal, submetendo-a, todavia, as diretrizes traçadas no art. 149 do *Códex*. Assim é que a modificação de um lançamento efetuado, ou a refiscalização de um mesmo fato, gerando um lançamento de ofício, somente há de ser promovida nos casos autorizados pelo CTN.

Para melhor análise, calha trazer a colação o art. 149 do Código Tributário Nacional, que assim giza:

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

*I - quando a lei assim o determine;*

CONFERE COM O ORIGINAL

*DeLuad 10/07/09*

*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;*

*LX - 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”*

O lançamento, portanto, pode ser revisto *ex-officio*, condicionando-se a necessidade da administração fiscal comprovar a ocorrência de uma das situações do art. 149 do CTN. Fora dessas hipóteses, à segurança jurídica prestigiada pelo CTN não permite que o Fisco modifique de ofício, crédito já devidamente constituído, ou imponha uma exigência fiscal referente a período já fiscalizado e onde teria se constatado naquela oportunidade anterior não haver.

Falando sobre o tema, Alberto Xavier, em sua Obra “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, 3ª Ed., Editora Forense, pág. 261/262, nos lembra que os incisos do art. 149 do CTN, fixam verdadeiros limites objetivos, que restringem a atuação da Administração Tributária para readentrar em período já fiscalizado e promover qualquer alteração que seja. Em verdade, para o abalizado doutrinador, o CTN traz apenas três situações que justificam e autorizam o procedimento de revisão de ofício, a saber: (i) fraude ou falta funcional da autoridade que praticou o ato; (ii) omissão de ato ou formalidade essencial; (iii) fatos não conhecidos ou não provados na oportunidade anterior (incisos VIII e IX do art. 149 do CTN).

No mesmo sentido ensina Francisco José Feitosa, citado pelo professor Leandro Paulsen, (*in* Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado Editora, 5ª Edição, pág. 868/869) para quem “(...) o art. 149/CTN estipula os casos em que o lançamento será revisto, e somente nesses é que poderá um mesmo fato ser refiscalizado. A fiscalização, nos demais casos, não poderá ser,

alterada, sob pena de violar o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Ressalta que a imutabilidade do ato contém dupla proteção. Uma, ao contribuinte que tem a garantia de não ser perseguido pelo fisco, e, duas, ao funcionário que terá a validade de seu trabalho respeitada”.

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

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

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

(...).

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

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

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

(...).

CONFERE COM O ORIGINAL  
10/07/09

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

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

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

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

*4. Os pareceres da Consultoria Jurídica do MPS, quando aprovados pelo Ministro de Estado e, nos termos da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, vinculam os órgãos julgadores do CRPS, à tese jurídica que fixarem.*

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

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

No caso dos presentes autos, consta-nos que a empresa ora Recorrente, sofrera ação fiscal anterior, compreendendo essa análise contábil integral dos períodos aqui englobados, cujo resultado foram às notificações citadas na peça recursal e que também estão sob nosso crivo.

Nesse passo, entendo que a fiscalização previdenciária quando no primeiro procedimento fiscal, já teve a oportunidade de verificar a natureza dos pagamentos aqui englobados, e naquele momento não fez incidir as contribuições que ora se cobra. Vale dizer, a autoridade fiscal anterior teve ao crivo dos seus olhos, os mesmos fatos que levaram ao presente levantamento, não tendo sobre eles considerado qualquer ocorrência da hipótese de incidência do tributo em estudo, o que nos leva a entender que aqui se tem um lançamento por revisão, sem qualquer motivação de fato ou de direito.

Em verdade, ao proceder à análise dos dados contábeis da empresa sob ação fiscal, o agente fiscal analisa a situação encontrada e a partir dela exige o tributo eventualmente não recolhido, devendo sempre ter a cautela de tributar integralmente todos os valores que representam a base de incidência do tributo previdenciário, sob o risco de se assim não o fizer, estar homologando os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, e desta forma limitar a eventual re-análise dos fatos. *f*

CONFERE COM O ORIGINAL  
*Boulo* 10/07/09

Nem se diga que sobre os valores aqui discutidos não teriam sofrido tributação em lançamento anterior, para se afirmar que não se trataria de procedimento revisional, na medida em que a revisão em si não ocorre apenas quando presente um lançamento, mas igualmente quando a fiscalização analisa os recolhimentos do contribuinte e os considera corretos ou tributa outros valores.

Em linguagem mais clara, ao tributar outras parcelas, o agente fiscal estará homologando tacitamente as que eventualmente não forem tributadas, de forma que nova exigência fiscal sobre o período já analisado, somente poderá ser empreendida nas estritas hipóteses do art. 149 do CTN, como já exposto acima.

Não nos parece coerente que possa uma nova ação fiscal, contrariar discricionariamente o entendimento de uma fiscalização anterior, e fazer incidir contribuição previdenciária sobre valores pagos a segurados da Previdência Social que, embora aparentemente conhecidos, não foram lançados anteriormente. Aqui, no mínimo há um erro de fato, se não de direito, já que ambas as ações fiscais tiveram a oportunidade de ponderar a natureza tributável ou não da verba paga a título de incentivo de vendas.

Pelo raciocínio, é digna de citação as palavras do professor Alberto Xavier, na sua obra acima citada, pág. 270, no seguinte sentido:

*"o erro de fato é fundamento legítimo da revisão com base no inciso VIII do art. 149, pois a descoberta de novos fatos e novos meios de prova revelou a falsa representação, ou ignorância da realidade no que concerne ao objeto do lançamento anterior. Já, porém, no concerne a fatos conhecidos e provados a lei não prevê na enumeração taxativa dos fundamentos da revisão o erro de direito, quer o erro iuris se insinue na interpretação da Lei, quer na caracterização jurídica dos fatos, que na subsunção dos fatos a norma aplicável"*

Não é nada eficiente, nem reflete segurança jurídica alguma, a fiscalização ter que voltar duas ou mais vezes ao contribuinte, para verificar os mesmos fatos, ou ao menos os que já poderiam terem sido apreciados, e exigir tributo que não visualizou nas oportunidades anteriores, quando tinha absolutas condições para tanto.

Se não tributou os fatos conhecidos na primeira oportunidade que teve, o *Códex Tributário*, impõe que um eventual novo lançamento seja justificativo por uma das hipóteses do seu art. 149, o que não fora feito no caso em tela, impedindo a NFLD de prosperar, dado o vício de motivação que o atinge.

Convém mencionarmos ainda, que nos parece aqui exemplo típico de nulidade e não de provimento, já que trata-se da falta completa de motivação do ato revisional, que não indica o dispositivo de lei que ampara a atuação estatal, nem a explanação dos próprios elementos de fato que a autorizam.

Nesse ponto, merece destacar que não consta do anexo Relatório Fiscal, cuja função é justamente demonstrar, de forma resumida, os procedimentos da auditoria fiscal, especificamente em qual situação de fato e de direito se ampara o procedimento de revisão, o que não só afronta o art. 37 da Lei nº 8.212/91, mas principalmente o princípio do contraditório e da ampla defesa, indicação de séria preterição do direito de defesa, que não pode ser aceito por esta CAJ. *~*

CONFERE COM O ORIGINAL  
*Edub* 08/07/09

Quanto à natureza do vício a ser reconhecido, acredito ser ela material, uma vez que trata-se de ausência de demonstração do fato justificador do próprio direito do Fisco em constituir créditos tributários em períodos já cobertos por ação fiscal com análise de contabilidade integral. No caso, não vejo apenas uma formalidade desprezada pelo lançamento, mas sim os próprios elementos que o autorizariam, afrontando o art. 142 do CTN e o art 37 da Lei nº 8.212/91.

Não obstante o que se disse acima, analisando-se com cuidado os autos, pode-se constatar que nem todo o período do presente levantamento trata-se de procedimento revisional, na medida em que constam aqui períodos onde não houve fiscalização anterior, o que torna o lançamento em relação a estes, mero ato de ofício, sob o qual não deve recair a exigência pertinente a períodos já fiscalizados.

Sem embargos, em relação a estes períodos, embora tenha sido contatada existência de crédito tributário em procedimento de refiscalização, não quer dizer que se trate de revisão de lançamento. Não se pode ter dúvidas de que o procedimento refiscalizatório não pode ser tomado nem confundido com o procedimento de revisão de ofício do lançamento.

Em verdade, a refiscalização nada mais é do que o procedimento pelo qual nova fiscalização adentra sob um período já coberto por auditoria fiscal anterior, para análise de eventuais resquícios de débitos tributários, podendo ainda cobrir período posterior ao já fiscalizado. O procedimento de refiscalização, pode ou não redundar na revisão do lançamento anteriormente procedido, da mesma forma como pode gerar um lançamento de ofício em relação ao período não auditado, sem que isso represente qualquer espécie de revisão.

Na esteira desse raciocínio, se durante o procedimento de refiscalização a autoridade fiscal vislumbrar a existência de obrigação tributária incumprida em relação a período não coberto por ação fiscal, deverá constituir o crédito tributário em relação a esse período. Quanto ao período já fiscalizado, e como vimos em linhas volvidas, poderá ela igualmente constituir o crédito daí decorrente, mas somente a partir das hipóteses insertas no art. 149 do CTN, que sustentam a revisão de ofício do lançamento. É dizer, a hipótese autorizativa para que se proceda com nova ação fiscal sob período já fiscalizado, não é suficiente para legitimar os Agentes da Administração Tributária a modificar o anterior lançamento de ofício, embora possa desde que autorizado para tanto, lançar débitos que não guardam identidades de períodos fiscalizados.

No caso em baila, conforme se constata dos próprios autos, a fiscalização passada foi realizada integralmente até o período de 04/2005, de forma que os débitos anteriores a esta competência, inclusive ela, trata-se de revisão de lançamento, portanto, devendo ser excluído da NFLD por vício material. Já as competências sob as quais não recaiu ação fiscal alguma, trata-se de ação fiscal normal, e o débito referente a estes períodos, meros lançamentos de ofício, devendo ser mantido, em decorrência da sua regularidade.

Quanto ao mérito em si, vale consignar que a questão aqui trata-se de conferir ou não natureza salarial aos valores pagos a título de marketing de incentivo, já que sobre tais rubricas a empresa não fez incidir, nem mesmo recolher as contribuições previdenciárias, que ora se cobram.

CONFERE COM O ORIGINAL  
10/07/09

Nessa linha de raciocínio, a questão da incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos relativos a programas de marketing de incentivo, já esteve sob o crivo deste Colegiado em diversas oportunidades, e a jurisprudência oriunda dessa análise caminha remansosa por considerá-los tributáveis.

Nesse sentido, importante trazer a colação a ementa do Acórdão de n°

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2005 Ementa: NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - REMUNERAÇÃO. INCENTIVE HOUSE. PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA MORATÓRIA E OS JUROS SELIC SÃO DEVIDOS NO CASO DE INADIMPLÊNCIA DO CONTRIBUINTE. A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela Incentive House S.A. é fato gerador de contribuição previdenciária. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos. Recurso Voluntário Negado. (RV n° 141822. 6ª Câmara do 2º CC. Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Acórdão n° 206-00286 D.O.U. de 28/02/2008, Seção 1, pág. 44.)*

.....  
*Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/08/1999 a 31/01/2006 Ementa: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. DECADÊNCIA. 05 ANOS. LEGALIDADE. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE AUSÊNCIA. TRABALHADOR EVENTUAL. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA.(...) IV- O pagamento efetuado a título de incentivo de vendas, por uma pessoa jurídica a pessoa física revendedora dos seus produtos, representa valores pagos a trabalhador eventual, caracterizando uma relação jurídica de prestação de serviço eventual, prevista na alínea "g" do inciso V do art. 22 da Lei n° 8.212/91; VI - O repasse dos pagamentos por outra pessoa jurídica envolvida na relação em discussão, não retira do seu contexto a empresa que efetivamente beneficia-se dos serviços, e é a responsável pelos valores a serem pagos. Recurso Voluntário Negado. (RV n° 143983, 6ª Câmara do 2º CC. Acórdão n° 206-0023)*

Desta feita, este Colegiado reconhece a efetiva natureza salarial da verba em debate, não podendo se falar em não incidência do tributo previdenciário, estando certa a fiscalização em efetuar o presente levantamento.

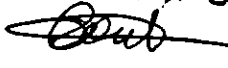
Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para rejeitar a preliminar de nulidade decorrente do MPF bem como da decisão recorrida, e acatar a preliminar de nulidade por vício material, decorrente da ausência de motivação quanto à revisão do lançamento, excluindo-se as contribuições até a competência de 04/2005, mantendo-

se as demais por não se tratarem de revisão de lançamento, e no mérito **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

É como voto.

Sala das Sessões, em 4 de março de 2009

  
ROGÉRIO DE LELLIS PINTO - Relator

CONFERE COM O ORIGINAL  
 10/07/09