



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

Processo n° 11330.000973/2007-16
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2401-02.193 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES
Recorrente PORTUS INTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2003

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

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

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e consequente concordância com os termos da NFLD.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2003

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - GFIP - TERMO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA - DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES DESCRITOS PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE EM GFIP.

Em se tratando de notificação fiscal que tomou por base documentos do próprio recorrente, sendo que os fatos geradores estão discriminados mensalmente de modo claro e preciso no Discriminativo Analítico de Débito - DAD, não há que se falar em falta de descrição de fatos geradores, muito menos cerceamento do direito de defesa

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, senão vejamos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1569/77 e os

artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário””.

Em se tratando de lançamento de diferença de contribuições onde destacada apropriação de recolhimentos, a decadência deve ser apreciada a luz do art. 150, § 4º do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; II) declarar a decadência até a competência 05/2002; e III) no mérito, negar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

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

Relatório

A presente NFLD, lavrado sob n. 37.100.6060-6, 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, levantadas sobre os valores pagos a pessoas físicas na qualidade de empregados e contribuintes individuais.

O lançamento compreende competências 07/2000 a 12/2003, tendo ido apuradas contribuições nas competências 07, 08 e 12/2000, 01 e 02/2001, 03 e 04/2002, 01, 02 e 03/2003. Os fatos geradores utilizados nesta NFLD são as diferenças das remunerações que integram a base de cálculo da Previdência Social, declaradas em GFIP, pagas aos empregados da empresa e aos contribuintes individuais (administradores/autônomos) que prestaram serviço à empresa. Estes valores foram obtidos a partir do exame das informações declaradas nas Guias de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, folhas de pagamento - FP, Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, RAIS, Recibos de Pagamento e a contabilidade da empresa, bem como dos dados constantes nos sistemas informatizados da Previdência Social.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 31/05/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 04/06/2007.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 185 a 209.

A Decisão de 1ª instância confirmou a procedência, total do lançamento, fls. 311 a 319.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 128 a 149. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

1. A impossibilidade de o impugnado lavrar Auto-de-Infração após o término do prazo de validade do MPF. Acontece que a presente autuação somente foi lavrada em 4.6.2007 (segunda-feira), 5 (cinco) dias depois do término do prazo de validade do MPF em questão! Este vício eiva de patente irregularidade a autuação lavrada pelo Recorrido e faz com que os valores indicados na presente autuação, ainda que fossem devidos, o que se admite apenas para fins argumentativos, não possam ser cobrados.
2. A ausência de clareza na descrição da origem das supostas' diferenças apuradas pelo impugnado. A Recorrente não tem como ter uma clara noção do que está sendo questionado pelo Recorrido, devendo elaborar a sua defesa com base no que "poder ser".
3. Além disso, parte do suposto crédito tributário exigido pelo Recorrido está acobertado pelo manto da decadência. Como a autuação foi lavrada em 4.6.2007, a cobrança

consubstanciada na presente autuação relativa aos fatos geradores ocorridos antes de 4.6.2002 não pode mais ser efetivada.

4. Ora se tem ciência de que as informações constantes na GFIP são equivocadas — e que indicam valor devido a título de contribuições previdenciárias maior do que o efetivamente devido — a lavratura da presente autuação representa flagrante locupletamento por parte do Recorrido. O fato de a apresentação de GFIP com equívocos ser a princípio reconhecimento de débito não legitima o Recorrido a agir despudoradamente contra a lei.
5. A presente autuação não descreve quais seriam os fatos que geraram a presente autuação fiscal. Ocorreu na verdade erro a maior no preenchimento da GFIP:
6. Não pode o impugnado exigir a diferença de contribuições previdenciárias não recolhidas (infração de obrigação principal), se constatado por meio da análise das GFIP, que a impugnante fez o lançamento equivocado, a maior, de contribuições previdenciárias (infração de obrigação acessória) sem danos aos cofres da Previdência Social.
7. Por fim, requerendo a procedência do recurso em questão, de forma que a decisão de fls. 301 a 309 possa ser reformada e, por conseguinte, seja cancelado o débito cobrado.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 174. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO - MPF

Em primeiro lugar cumpre-nos avaliar as nulidades argüidas pelo recorrente no que diz respeito a falta de cobertura do MPF no momento da atuação.

Pela informação trazida à fls. 31 acerca do demonstrativo de emissão e prorrogação de MPF, havia MPF válido quando da emissão da NFLD, cujo validade final ocorreria em 28/07/2007, tendo o lançamento fiscal ocorrido em 31/05 e a cientificação ao sujeito passivo em 04/06. Nesse mesmo sentido, manifestou-se a autoridade julgadora às fls. 317, quando proferiu a decisão de 1. Instância. Senão vejamos:

DO MPF — MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

12. Equivoca-se a empresa ao ressaltar que a atuação esta eivada de nulidade na medida em que foi, segundo ela, lavrada após o término do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF.

12.1. A Portaria RFB nº 4.066 de 02 de maio de 2007, esclarece no art. 13º, quanto aos prazos do MPF, que:

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligencia.

§ 12 A prorrogação de que trata o caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 72, inciso VIII.

Art. 7 O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.

12.2. Assim, além de ter sido disponibilizado à notificada, o código de acesso da internet, para controle das prorrogações do

MPF, estas também foram disponibilizadas, conforme se vê, através do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF da Auditoria Efetuada na Empresa (fls. 40), tornando sem efeito a alegação do item 18 da impugnação, de que não foi solicitada a prorrogação.

Pode-se observar que a IN nº 03/2005, que estabelece normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação, dispõe sobre a extinção do MPF, bem como sobre a cientificação do sujeito passivo em relação a NFLD e AI, conforme segue:

Art. 589. O MPF se extingue:

I – pela conclusão do procedimento fiscal, com a emissão do Termo de encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF (...)

Art. 594. O termo de Encerramento de Auditoria Fiscal – TEAF é emitido pelo AFPS, quando do término da Auditoria Fiscal e destina-se a cientificar o sujeito passivo da conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo Único. Constará do TEAF a expressa referência aos elementos examinados e aos créditos lançados. (...)

Art. 662. O sujeito passivo será cientificado da NFLD e do AI da seguinte forma:

I – pessoalmente, após a lavratura da NFLD ou do AI, comprovando-se o recebimento mediante assinatura do representante legal ou do mandatário;

II – por via postal ou por qualquer outro meio, com prova de recebimento tomada no domicílio tributário do sujeito passivo, ou

III – por edital, quando os meios previstos nos incisos I e II resultarem infrutíferos. (...)

§3º Na hipótese do inciso II do caput, o encaminhamento dos documentos deverá ser efetuado, preferencialmente, em até 3 dias após a lavratura da NFLD ou do AI, considerando-se cientificado o sujeito passivo na data do efetivo recebimento ou, se omitida a mencionada data do recebimento, 15 dias após a data da expedição da intimação.

§4º Os meios de intimação previstos nos incisos I e II do caput não estão sujeitos a ordem de preferência. (...)

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 durante o desenrolar do procedimento, e ainda 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.

O manual do contencioso, aprovado pela OI nº 04 de 25/03/2004, dispõe na letra “c” do item 9.5.5 – VÍCIOS PROCESSUAIS COM RELAÇÃO AO MPF:

O MPF complementar emitido após o vencimento do MPF original – embora o art. 15 do Decreto 3696/2001 enumere a expiração de seu prazo de cumprimento como hipótese de

*extinção do MPF, o art. 16 do mesmo Decreto enuncia que tal expiração não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do MPF extinto determinar a emissão de novo MPF para conclusão do procedimento fiscal. Assim, o MPF complementar emitido no curso da ação fiscal, mesmo que após o vencimento do MPF original ou dos complementares já emitidos, não invalida os atos praticados, inclusive os lançamentos, desde que exista MPF válido na data da lavratura da NFLD ou AI pelo AFPS. **Dessa forma, havendo ciência prévia deste MPF complementar ao sujeito passivo antes do encerramento da ação fiscal, não deverá ser nulificado o lançamento.**” (grifo nosso)*

Face o exposto, entendo que não existe a nulidade avençada pelo recorrente quanto a cobertura de MPF.

DA DECADÊNCIA

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, 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, razão assiste ao contribuinte nos termos abaixo expostos.

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

***Súmula Vinculante nº 8** “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

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

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

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 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 N.º 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

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

06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido

efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente 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 inócuentes 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 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 para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

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

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor

devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

No caso ora em análise, observamos o lançamento de contribuições sobre a remuneração paga aos segurados empregados, onde é possível identificar pelo relatório Discriminativo analítico de débito – DAD, recolhimento de contribuições, inclusive sendo apropriadas contribuições para todo o período do lançamento, tendo sido lançadas diferenças conforme relatório fiscal.

Face o exposto e considerando que no lançamento em questão foi efetuado deu-se em 31/05/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 04/06/2007. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 07/2000 a 12/2003, sendo assim, devem ser excluídas as contribuições até a competência 05/2002, mantendo-se o lançamento de 01 a 03/2003, já que o lançamento envolve períodos descontínuos.

DA FALTA DE CLAREZA DOS FATOS GERADORES APURADOS – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alegando ainda nulidade, argumenta o recorrente que o procedimento administrativo adotado não poderia ser realizado da forma como foi, o que malfez o princípio do devido processo legal, posto que não houve a devida motivação, ou mesmo fundamentação para que se determinasse quais as diferenças foram apuradas, o que implica cerceamento do direito de defesa.

Quanto as ditas alegações, em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa, conforme alegado pela recorrente.

Observa-se anexo ao relatório fiscal e mencionado no corpo do próprio relatório as autorizações por meio da emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento conforme MPF mencionado na preliminar anterior.

Foi realizada a devida intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação Fiscal, fl. 32 a 37, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária, inclusive solicitando esclarecimentos sobre diversos pontos.

Foi realizada a conclusão dos trabalhos com a emissão do Termo de Encerramento, fl. 39, 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 indicação dos motivos que ensejaram a lavratura da NFLD, com a indicação das diferenças apuradas não lhe confiro razão, entendendo que razão não assiste ao recorrente.

Ao contrário do entendimento do recorrente, a autoridade fiscal realizou a devida identificação dos fatos geradores e de todas as diferenças apuradas, descrevendo no relatório fiscal fls. 44 a 50, itens do relatório 20 a 34, todos os fatos geradores. Indicou ainda a

autoridade fiscal por meio de planilhas as diferenças apuradas, fls. 53 a 69, razão porque entendo que razão não assiste ao recorrente, tendo em vista a possibilidade de identificar pontualmente se o lançamento apresentasse equívocos. Não trouxe o recorrente qualquer prova de que os lançamentos estavam equivocados, sendo que simples alegações não são capazes de afastar os levantamentos em questão.

Simplesmente alegar, sem demonstrar o cumprimento da legislação, ou mesmo quais os vícios contidos no lançamento não servem como meio para anular o lançamento. Note-se que o relatório fiscal, encontra-se detalhado, por rubrica, permitindo ao recorrente o exercício do amplo direito de defesa, razão porque correto foi o procedimento adotado.

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

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

Superadas as preliminares, passo ao exame do mérito.

DO MÉRITO

Quanto ao mérito observa-se que a não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD. O recorrente não contestou nenhum dos fatos geradores extraídos do seu próprio documento GFIP, resumindo-se a alegar nulidades e erros na GFIP, sem demonstrar propriamente onde esses equívocos interferiram no relatório. Indicou a autoridade fiscal o confronto entre os valores declarados, os recolhidos e diferenças não incluídas como rubricas incidentes em folha e portanto não incluídas no conceito de salário de contribuição.

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

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

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de

Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

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

Uma vez que a notificada remunerou segurados empregados e contribuintes individuais, sejam declarados em GFIP, ou mesmo descritos em FOPAG ou em lançamentos contábeis, deveria ter efetuado o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da referida Decisão, 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 a preliminar de nulidade da NFLD, excluir do lançamento face a aplicação da decadência quinquenal as contribuições até 05/2002 e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira