



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº 36624.006652/2005-81
Recurso nº 151.687 Voluntário
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO
Acórdão nº 206-01.224
Sessão de 08 de agosto de 2008
Recorrente SOCIEDADE EDUCACIONAL SÃO PAULO - SESP
Recorrida SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1997 a 30/04/1997, 01/05/1997 a 31/05/1997, 01/01/1998 a 31/12/2001, 01/12/2002 a 31/12/2002

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou conluio comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

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 autuante 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.

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.

Recurso Voluntário Provido.

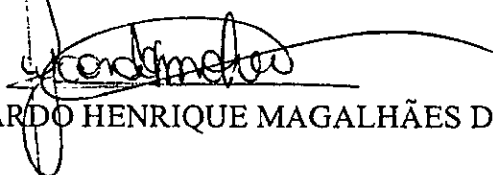
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para declarar a decadência das contribuições apuradas referentes aos fatos geradores ocorridos até 05/2000; II) no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a nulidade da NFLD por vício formal. Apresentará Declaração de Voto o(a) Conselheiro(a) Bernadete de Oliveira Barros.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Ana Maria Bandeira, Cleusa Vieira de Souza e Marcelo Freitas de Souza Costa (Suplente convocado).

2º CC/ME - Sexta Câmara
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 20/03/09
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Matr. Siape 751683

Relatório

SOCIEDADE EDUCACIONAL SÃO PAULO - SESP, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da Delegacia da Receita Previdenciária em São Paulo/SP – Oeste, DN nº 21.003.0/0115/2006, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, correspondentes dos empregados, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, em relação ao período de 04/1997, 05/1997, 01/1998 a 13/2001 e 13/2002, conforme Relatório Fiscal, às fls. 59/61.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 24/06/2005, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito previdenciário no valor de R\$ 1.321.054,28 (Um milhão, trezentos e vinte e um mil e cinquenta e quatro reais e vinte e oito centavos).

De conformidade com o Relatório Fiscal, trata-se de procedimento de revisão de lançamento anteriormente efetuado, com base no artigo 149, inciso V, do Código Tributário Nacional, atendendo, ainda, recomendações da Ação de Auditoria Ordinária nº 21.100.100/2004/38 da Corregedoria do INSS, com o fito de lançar as contribuições previdenciárias arrecadadas pela empresa mediante desconto incidente sobre a respectiva remuneração dos segurados empregados e não integralmente repassadas na época própria à Seguridade Social.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 199/215, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Inicialmente, requer seja conhecido seu recurso voluntário, com arrimo nos princípios do devido processo legal e ampla defesa, sobretudo após a edição da Lei nº 10.522/2002, a qual possibilitou o arrolamento de bens equivalente a 30% da exigência fiscal como forma de garantia de instância administrativa, o que fora atendido pela contribuinte.

Preliminarmente, pretende seja reconhecida a decadência pleiteada em sua impugnação, sob o argumento que a Lei nº 8.212/91 não poderia definir prazo decadencial diverso do estipulado no Código Tributário Nacional, de cinco anos, sob pena de incorrer em vício insanável de ilegalidade e inconstitucionalidade, ao conflitar com normatização de hierarquia superior, violando o artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, restando decaído o crédito previdenciário lançado fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, de conformidade com o artigo 150, § 4º, do CTN.

Ainda em sede de preliminar, infere que a autoridade lançadora não apropriou devidamente os recolhimentos efetuados pela contribuinte, lançando, ainda, contribuições previdenciárias incidentes sobre 13º Salário, as quais são indevidas, eis que *os valores recolhidos pelo FIES referentes ao 13º Salário e a competência de dezembro foram computados como recolhimento do mês de dezembro de cada ano.*

Pugna pela decretação da nulidade do lançamento, com esteio no artigo 31, inciso III, da Portaria MPS nº 520/2004, alegando que a ação fiscal não foi desenvolvida com

amparo em Mandados de Procedimento Fiscal válidos, uma vez que os MPF-C, somente foram emitidos quando já haviam expirados os prazos dos MPF's anteriores, ensejando a lavratura da NFLD fora do prazo de validade do correspondente MPF.

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do procedimento, aduzindo para tanto tratar-se de refiscalização para período já devidamente fiscalizado, sem qualquer motivação legal para desconsiderar os lançamentos tributários promovidos quando da ação fiscal anterior, inclusive com auditorias nos livros contábeis e fiscais.

Defende que referida conduta do fisco previdenciário não atendeu os requisitos inscritos na legislação tributária, especialmente artigo 142 do CTN, sendo certo que esse procedimento da fiscalização somente poderia subsistir nas hipóteses contempladas nos artigos 145, c/c 149, do CTN, o que não se vislumbra no caso em apreço, impondo seja decretada a improcedência do feito, sob pena de afronta aos princípios da legalidade, lealdade da administração e segurança das relações jurídicas.

Assevera que o fiscal atuante tinha condições de promover o lançamento diretamente com base na farta documentação apresentada pela contribuinte em fiscalizações pretéritas ou mesmo na presente, não havendo necessidade do arbitramento, que é medida extrema a ser utilizada.

Por fim, requer a desconsideração da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, para torná-la sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência, com a conseqüente anulação da notificação.

A então Secretaria da Receita Previdenciária apresentou contra-razões, as fls. 376/377, em defesa da decisão recorrida, propondo a sua manutenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e dispensada da exigência do depósito recursal, por força de decisão judicial/liminar, conheço do recurso e passo a examinar as alegações recursais.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45, da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

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

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“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.

[...]

§ 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.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150,

§ 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.” (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime)

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários são matérias reservadas à Lei Complementar:

“Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece

que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei n.º 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia formal, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de que serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

“As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).”

O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003)

[...]

As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.

7

[...]" (*Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358*) (grifamos)

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente."

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluimos que o fato de afastar os ditames do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de

votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

“Súmula nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 24/06/2005, com a devida ciência da contribuinte constante do AR, às fls. 70, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à competência de 05/2000, inclusive, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência do feito.

MÉRITO

Em suas razões recursais, pretende a recorrente a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, sob o argumento de que a autoridade lançadora não logrou motivar/fundamentar o ato administrativo do lançamento, de forma a explicitar clara e precisamente os motivos legais que embasaram a notificação, malferindo a legislação de regência, mormente o artigo 142, do CTN, bem como os princípios da ampla defesa e contraditório.

Alega que o presente lançamento decorre de refiscalização sem qualquer motivação legal, para período já devidamente fiscalizado pelo INSS, com a lavratura de NFLD, contrariando, assim, o disposto nos artigos 145 e 149, do Códex Tributário.

Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o pleito da contribuinte deve ser acolhido, uma vez que, de fato, a autoridade lançadora não logrou comprovar os motivos que dariam ensejo à revisão de lançamentos anteriores já devidamente consolidados, não obstante o esforço dispensado neste sentido.

Consoante se positiva dos autos, constata-se que a exigência fiscal em comento decorre de procedimento de revisão de lançamento, com fundamento no artigo 149, inciso V, do CTN, em observância às recomendações da Ação de Auditoria Ordinária nº 21.100.100/2004/38 da Corregedoria do INSS, com o fito de constatar possíveis divergências em relação aos créditos previdenciários lançados anteriormente.

Entrementes, o ilustre auditor fiscal ao lançar os 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, trazendo à colação simplesmente a autoria e os números dos documentos (processos) que a determinou, 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 procedimento.

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 Códex 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:

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.

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 autuante, ao constituir o crédito previdenciário, a partir de procedimento de revisão de lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada o artigo 149 do CTN, acima transcrito, mais precisamente o inciso V, sem conquanto demonstrar/comprovar a pretensa "*[...] omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte*", capaz de justificar a pretensão fiscal.

Dessa forma, não se sabe clara e precisamente em qual das hipóteses contempladas no artigo 149, inciso V, do CTN, 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)

Nessa esteira de entendimento, é de bom alvitre esclarecer que não basta o fiscal autuante consignar no Relatório Fiscal e/ou MPF o documento da lavra de autoridade superior determinando a refiscalização e/ou revisão de lançamento (*in casu*, Ação de Auditoria Ordinária nº 21.100.100/2004/38 da Corregedoria do INSS), ou mesmo o artigo utilizado como fundamento àquela empreitada, tendo em vista não ter o condão de motivar o lançamento, de forma a torná-lo válido, devendo haver a efetiva comprovação de uma das situações previstas no artigo 149 do CTN, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa da contribuinte, não lhe oferecendo, igualmente, a segurança jurídica, que deve nortear os atos da administração.

Mais a mais, o documento encimado (Ação de Auditoria Ordinária), determina tão somente o reexame de período já fiscalizado, ou seja, a refiscalização, que não pode ser confundida com revisão de lançamento. Com efeito, a revisão do lançamento anteriormente efetuado, objeto do reexame, somente poderá ser procedida quando restar comprovada uma das hipóteses permissivas constantes na legislação pertinente.

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 quanto 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, sobretudo 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 vênua 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 refiscalização, aquele mesmo doutrinador assim se manifesta:

2º CCIMF - Sexta Câmara
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20, 23, 29
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Matr. Siape 751683

"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 o 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 revogá-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 do feito, em observância a legislação de regência, mas precisamente dos artigos do CTN, das Leis nº 8.212/91 e nº 9.784/99 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* em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO

RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à competência de 05/2000, inclusive, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 08 de agosto de 2008


RYCARDÓ HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Declaração de Voto

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

O Relator vota por dar provimento ao recurso sob o argumento de que a autoridade lançadora não comprovou os motivos que dariam ensejo à revisão de lançamentos anteriores.

Em sua sustentação, alega que o auditor fiscal não comprovou, no Relatório Fiscal, de forma clara e precisa, os motivos que deram suporte à revisão de lançamento, trazendo à colação simplesmente a autoria e os números dos documentos.

Porém, verifica-se dos autos que a autoridade lançadora fundamentou o procedimento fiscal de refiscalização no inciso V, do artigo 149, do CTN.

O relator entendeu que não restou demonstrado, nos documentos que integram a NFLD, a ocorrência da hipótese prevista no referido dispositivo legal.

No entanto, a ausência de demonstração/comprovação não significa que não exista o motivo para que seja realizada a refiscalização ou a revisão do lançamento anterior.

Entendo que a omissão apontada pelo relator enseja a nulidade do lançamento, já que não restou demonstrada a ocorrência das hipóteses permissivas constantes da legislação pertinente.

No entanto, ao dar provimento ao recurso, o relator afirma que não existe motivo para a refiscalização, o que não é o caso presente, já que a recorrente também não trouxe aos autos elementos de convicção de que não houve a ocorrência das hipóteses inseridas no art. 149 do CTN.

Assim, entendo que a nulidade da NFLD deveria ser decretada, tendo em vista a ocorrência de vício formal.

Sala das Sessões, em 08 de agosto de 2008



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS