



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

**Processo nº** 10943.000401/2007-58  
**Recurso nº** 159.989 Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-001.735 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de março de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** TRANSBRAÇAL PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INDUSTRIAIS E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1989 a 31/10/1999;

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADOS. EMPRESA. SAT/RAT. TERCEIROS. DECADÊNCIA.

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.

Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Há que se aplicar, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. PERÍODO JÁ FISCALIZADO. REVISÃO. ART. 149 DO CTN. NÃO OBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

I - 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; II - 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.

ACORDOS/SENTENÇAS PROCESSOS TRABALHISTAS. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Devida a contribuição

previdenciária e a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga por força de reclamatória trabalhista, com arrimo nos artigos 43 e 94, da Lei nº 8.212/1991. Nos termos do artigo 43, parágrafo único, do mesmo Diploma Legal, nas sentenças judiciais ou acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais de incidência, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor total.

#### ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador, sob pena de sua improcedência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, declarar a decadência até a competência 11/1994. II) Por maioria de votos dar provimento parcial para: a) excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até a competência 11/1997, em virtude de estes períodos já terem sido submetidos a fiscalizações anteriores e não ter havido fundamentação para a revisão do lançamento. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votaram por excluir em menor extensão, somente até a competência 12/1996. b) por excluir do lançamento os levantamentos NF, BUS e PL. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votaram por não excluir estes levantamentos.

Elias Sampaio Freire - Presidente.

Cleusa Vieira de Souza - Relatora.

Participaram da sessão de 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

Trata-se de Crédito Previdenciário lançado contra a empresa em epígrafe, constante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito –NFLD nº 35.085.172-7 que, de acordo com o relatório fiscal, fls. 136/167, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social e não recolhidas em época própria, no período de 01/1989 a 10/1999.

Preliminarmente esclarece a Autoridade Lançadora que, a fiscalização foi requisitada pelo Ministério Público Estadual, em 26/05/1999, tendo em vista os fatos relativos à denúncia de fraude, a fiscalização abrangeu o período a partir de 01/1989.

Segundo o relatório fiscal, os lançamentos integrantes do débito foram classificados por Tipos de Levantamentos a seguir:

#### LEVANTAMENTO “LC –M LANÇAMENTO CONTÁBIL” – período de 1989 a 1990

Trata-se de contribuições relativas aos segurados empregados e contribuições da Empresa incidentes sobre as remunerações pagas/creditadas aos segurados empregados, nos termos do art. 41, inciso I do RCPS aprovado pelo Decreto nº 83081, de 24/01/1979, com alterações introduzidas pelo Decreto nº 17/01/1985.

Os documentos apresentados pela empresa relativos ao período de 1989 a 1990 restringe-se somente a escassas e esparsas Folhas de Pagamento e Livros Diários nº 33 a 35 e 37 a 53. Apesar de reiterados pedidos, a empresa deixou de apresentar a totalidade das Folhas de Pagamento, embora regularmente notificada. As folhas de pagamento apresentadas, foram confrontadas com o movimento contábil mensal registrado e com outros elementos (RAIS, FGTS).

Dessa forma, os valores que serviram de base de cálculo das contribuições devidas, foram apurados nos Livros diários nº 33 a 35 e 37 a 53;

#### LEVANTAMENTO “VT- VALE TRANSPORTE – período de 1989 a 1990

Também apurados nos Livros Diário nº 33 a 35 e 37 a 53;

#### LEVANTAMENTO “PT – PROCESSOS TRABALHISTAS – período de 1989 a 1998.

No período de 1989 a 1990, os valores foram apurados nos Livros Diários 33 a 35 e 37 a 53 e de 1991 a 1998 os valores foram apurados dos respectivos Processos verificados na Junta de Conciliação e Julgamento;

Os valores relativos a cada pagamento objeto do presente levantamento estão discriminados por competência e por reclamante, no relatório Anexo IV-A e os recolhimentos efetuados pela empresa a esse título foram devidamente considerados e deduzidos, exceto os recolhimentos efetuados no período de 1994 a 1996, uma vez esses valores já foram objeto de dedução no levantamento da NFLD nº 32.235.942-23.

#### LEVANTAMENTO “CC – CONSTRUÇÃO CIVIL (contabilidade) – 1989 a 1990;

LEVANTAMENTO “RS – BASE DE CALCULO RAIS” – período de 1991a 1993

Nesse período, foram obtidos nos sistemas informatizados:

- valores recolhidos pela empresa em guias;
- valores constantes de parcelamentos;
- valores constantes de notificações

A soma desses valores foi confrontada com os elementos subsidiários (RAIS, FGTS) resultando desse cotejo a existência de divergências, demonstradas no presente relatório.

O Salário de Contribuição foi apurado com base na RAIS, em razão de a empresa, por mais que se tenha reiterado o pedido, não se dispôs a apresentar a documentação pertinente.

LEVANTAMENTO “NF – NOTAS FISCAIS” – período de 1997 a 1998

Em face da não apresentação dos documentos solicitados e em consonância com o art. 33 § 3º da Lei nº 8212/91, os salários de Contribuição foram aferidos, considerando 40% do valor das Notas Fiscais de Prestação de Serviços que se encontravam apreendidas na Delegacia da Receita Federal. As notas referem-se somente ao faturamento decorrente da cessão de mão de obra.

LEVANTAMENTO “BUS – FILIAL TRANSP. COLETIVO” período de 1997 a 1998.

Trata-se de contribuições relativas aos segurados empregados e contribuições da empresa incidentes sobre remunerações pagas/creditadas aos segurados empregados (motoristas, cobradores, mecânicos e outros ligados a transporte rodoviários, portanto não alcançada nos cálculos com base nas notas fiscais.

LEVANTAMENTO “PL – PRO LABORE – período de 12/1997 a 12/1998.

Trata-se de contribuições da empresa incidentes sobre remunerações pagas/creditadas aos empresários.

Os valores foram obtidos mediante a projeção dos valores declarados no instrumento de parcelamento CDF DEBCAD 32.077.342-6, onde consta o valor de 40.075,20 por mês, no período de 01/1997 a 11/1997. Os recolhimentos efetuados a esse título, foram devidamente considerados e deduzidos do presente levantamento.

Tempestivamente o contribuinte apresentou sua impugnação, fls.444/464, juntando aos autos, os documentos de fls. 465/510.

A Gerência Regional de Arrecadação e Fiscalização em Santo André, por meio da Decisão Notificação nº 21.634.0/081/1999, julgou procedente o lançamento

Não concordando com a decisão, o contribuinte interpôs recurso ao Conselho de Recurso da Previdência Social – CRPS, em que preliminarmente pugna pela anulação da decisão de primeira instância, alegando;

A falta de motivação da referida decisão;

Que efetivamente recolheu quase que a totalidade das contribuições lançadas;

Alega, mais, que a recorrente foi fiscalizada regularmente nos anos de 1989/1990 (período de 09/1989 a 06/1990); 1993 (período de 1990 a 1993); 1995 (período de 12/1993 a 10/1995); 1997 (período de 01/1994 a 04/1995) e 1998 (período de 01/1993 a 03/1998), conforme cópias dos Termos de Início e Encerramento de Ação Fiscal, juntados aos autos;

Que o lançamento pretende alterar lançamentos anteriores, que pelo que foi exposto no relatório fiscal, decorre de “iniciativa de ofício da autoridade administrativa”, de que trata o inciso III do artigo 145 do CTN, em razão disto, torna-se necessário verificar se se trata de um dos casos previstos no artigo 149 do CTN especialmente o disposto no inciso IX, o que no presente caso não ocorreu.

Argúi a incompetência da autoridade que realizou o lançamento, pois desconsiderou o agente fiscal o estabelecimento centralizador eleito, nos termos da Lei pela recorrente, situado no Brás e resolveu fiscalizar a empresa em seu arquivo morto, localizado em São Bernardo do Campo. Não obstante esse fato, os agentes fiscais que realizaram o lançamento são da GRAF de SANTO ANDRÉ e não da GRAF de SÃO BERNARDO DO CAMPO

Insurge contra todos os levantamentos e pugna pela reforma total da decisão, para declarar integralmente improcedente o lançamento.

Juntou aos autos cópias de GRPS, DARP, NFLD nº (anteriores e seus anexos), pedido de parcelamento, CDF, TIAF, TIAD e TEAF (fiscalizações anteriores) e outros fls. 585/2843.

Em razão da documentação apresentada, os autos foram baixados em diligência, tendo a fiscalização se manifestado no sentido de retificar o débito nas competências de 07/1989 e 11/1989; 05/1991, 06/1991 e 11/1991, conforme informação de fls. 3292/3.302, o que resultou na reforma da Decisão Notificação, por meio da Decisão-Notificação nº 21.432/434/2002 (fls. 3303/3342), em que julgou o lançamento procedente em parte.

Esclareça-se que o contribuinte não foi intimado da informação fiscal que retificou parte do débito.

Intimado dessa nova decisão o contribuinte apresentou recurso tempestivo, trazendo os mesmos argumentos do recurso anterior. Por fim requer a declaração de nulidade da NFLD, ou que a decisão seja totalmente reformada, para declarar integralmente improcedente o lançamento.

É o relatório

## Voto

Conselheira Cleusa Vieira de Souza Relatora

Presentes os pressupostos de admissibilidade, por isso o recurso merece ser conhecido.

Conforme relatado, o presente lançamento refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados, empresa e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, no período de 01/1989 a 10/1999

Antes de proceder à análise das questões suscitadas pela Recorrente, embora não argüida por ela, mister se faz analisar a decadência, levando em consideração que o Supremo Tribunal Federal - STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

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

No REsp 879.058/PR, DJ 22.02.2007, a 1ª Turma do STJ pronunciou-se nos termos da seguinte ementa:

***"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO.***

***TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.***

*1. omissis*

*2. omissis*

*3. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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 '.*

*4. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar*

*do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; AgRg nos ERESP 216.758/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 10.04.2006.*

*5. No caso concreto, todavia, não houve pagamento. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.*

*6. Recurso especial a que se nega provimento."*

E ainda, no REsp 757.922/SC, DJ 11.10.2007, a 1ª Turma do STJ, mais uma vez, pronunciou-se nos termos da ementa colacionada:

*"EMENTA CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

*TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.*

*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" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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 ".*

*3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa " e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa " — , há regra*

*específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.*

*4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN.*

*5. Recurso especial a que se nega provimento.*

É a orientação também defendida em doutrina:

*“Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos.” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 6ª ed., p. 1011)*

*“Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência –homologação tácita, extintiva do crédito – ao transcurso in albis do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada” (Misabel A. Machado Derzi, Comentários ao CTN, Ed. Forense, 3ª ed., p. 404)*

No caso em exame, pelo que se verifica dos autos, houve antecipação de pagamento, devendo então ser aplicada a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador.

Portanto, na data da ciência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, que se deu em 03/12/1999, fls. 135, as contribuições relativas ao período de 01/1989 a 11/1994

já se encontravam fulminadas pela decadência. Razão pela qual, os valores relativos às contribuições devem ser excluídos do presente lançamento.

## MÉRITO

### 1. REFISCALIZAÇÃO

Em suas razões de recurso, a Recorrente alega que foi fiscalizada regularmente nos anos de 1989/1990 (período de 09/1989 a 06/1990); 1993 (período de 1990 a 1993); 1995 (período de 12/1993 a 10/1995); 1997 (período de 01/1994 a 04/1995) e 1998 (período de 01/1993 a 03/1998), conforme cópias dos Termos de Início e Encerramento de Ação Fiscal, juntados aos autos;

Que o lançamento pretende alterar lançamentos anteriores, que pelo que foi exposto no relatório fiscal, decorre de “iniciativa de ofício da autoridade administrativa”, de que trata o inciso III do artigo 145 do CTN, em razão disto, torna-se necessário verificar se se trata de um dos casos previstos no artigo 149 do CTN especialmente o disposto no inciso IX, o que no presente caso não ocorreu.

Com efeito, da leitura atenta do que consta nos presentes autos, extrai-se especialmente do seu REFISC que a ação fiscal precedente da NFLD ora discutida, tratava-se de revisão de lançamento, procedimento pelo qual se re-analisa período já devidamente fiscalizado.

Nesse sentido, nada obstante os argumentos trazidos à baila pela Autoridade Julgadora de primeira Instância, entendendo que os lançamentos anteriores na foram alterados, ao contrário foram preservados, e devidamente deduzidos do presente lançamento; além de que a hipótese aqui mencionada, não é a do artigo 149, inciso IX do CTN, mas a hipótese do artigo 149, inciso VIII, face à necessidade imperiosa da Administração de apreciar fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

Entendo que independentemente de terem sido ou não alterados os lançamentos anteriores, o fato é que houve outro lançamento relativo a períodos integralmente fiscalizados e que por essa razão parte do trabalho desenvolvido pela ilustre autoridade lançadora não pode ser mantido, na medida em que não constam dos autos quaisquer elementos justificadores para a revisão de débitos já lançados, ou referentes a períodos já fiscalizados.

Com efeito, 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.

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

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

*I - quando a lei assim o determine;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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, a 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.

Não se pode olvidar, ainda, que o próprio INSS tem acolhido tal entendimento, na medida em que seus atos normativos rotineiramente vêm 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, como se pode ver, caminhava a jurisprudência do CRPS:

**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 nº 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 nº 8.212/91, o fiscal autuante 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 nº 2050/2006)**

.....

**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).*

É bem de se ver, que 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.

Como já dito, o referido dispositivo legal enumera em seus incisos os casos em que a revisão possa ser promovida, limites objetivos para a atuação do Fisco. O *Caput* apenas prevê a possibilidade de revisão, os incisos indicam em quais situações ela pode ocorrer. Isso quer nos dizer que para justificar o ato revisional não basta à mera menção ao art. 149, sem indicação específica de qual hipótese se enquadra a atuação estatal.

A falta de motivação do relatório fiscal, portanto, quanto aos elementos de fato e direito que sustentam e justificam a revisão de período já fiscalizado, impossibilita o trabalho da ilustre autoridade lançadora de atingir seu fim, na esteira do que vem entendendo desta Câmara.

Releva salientar que o lançamento, como ato administrativo plenamente vinculado, exige da autoridade responsável por sua lavratura à descrição clara, a indicação específica e detalhada dos seus motivos de fato e de direito, de forma que sua omissão acarreta a invalidade do ato administrativo, consoante às disposições do art. 50, II da Lei nº 9.784/99, *in verbis*:

*“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”*

Desse modo, não basta a mera indicação abstrata da norma legal que ampara o ato administrativo, ou mesmo a menção sucinta de um fato que nem mesmo se amolda à previsão legal. Antes disso, a legislação condiciona a validade do ato administrativo à motivação de fato e de direito, o que, como vimos, não ocorreu no caso em questão.

A prerrogativa de constituir créditos em períodos já cobertos por ação fiscal, somente se confirma se alguma das situações fáticas do art. 149 estiver presente. Fora delas, não há sustentação fática ou legal que viabilize um procedimento revisional, como pretende a douta autoridade fiscal no caso em baila, para os períodos de: 01/1990 a 11/1993, fiscalização encerrada em 13/12/1993 (TEAF fls. 2034); 12/1993 a 10/1995, fiscalização encerrada em 30/11/1995, (TEAF fls. 2036); 12/1993 a 11/1997, fiscalização encerrada em 29/12/1997 (TEAF fls. 2029); 01/1994 a 12/1996, fiscalização encerrada em 27/05/1998 (TEAF fls. 2032).

Entendo assim, que há que ser dado provimento ao recurso, para excluir do lançamento os períodos acima relacionados.

## 2. DOS PROCESSOS TRABALHISTAS – LEVANTAMENTO “PT”

No que tange ao aludido levantamento, repisa a contribuinte os argumentos contidos na peça impugnatória, pugnando pela reforma da decisão recorrida, a qual manteve parcialmente o crédito originalmente constituído, por entender que as verbas em comento, pagas ao segurados empregados não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em face da natureza indenizatória, na forma que restou consignado nas sentenças exaradas nos autos dos processos trabalhistas.

Sustenta que o simples fato de não constar no bojo de alguns dos acordos trabalhistas a que título referidas parcelas foram pagas não é capaz de descaracterizar a natureza indenizatória confirmada pelo próprio juízo, tendo a autoridade lançadora escorado a exigência fiscal em simples presunções, em detrimento aos documentos colocados à sua disposição.

Não obstante o esforço da recorrente, suas alegações, contudo, não têm o condão de prosperar. Com efeito, a legislação que regulamenta a matéria é por demais enfática ao estabelecer que na hipótese de o acordo e/ou sentença trabalhista não constar discriminadamente as parcelas legais de incidência das contribuições previdenciárias, essas recairão sobre a totalidade do valor acordado e/ou sentenciado, conforme se verifica do artigo 43 da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 276, § 2º, do Decreto nº 3.048 – RPS, que assim preceituam:

*“ Lei nº 8.212/91*

*Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social.*

*Parágrafo único. Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.”*

*“ Decreto nº 3.048 – RPS*

*Art. 276. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o recolhimento das importâncias devidas à seguridade social será feito no dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença.*

*[...]*

*§ 2º Nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais de incidência da contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total do acordo homologado.”*

Por sua vez, com o fito de afastar qualquer dúvida quanto ao tema, impende esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF aprovou a Súmula contemplando a matéria, com o seguinte enuciado:

*“A base de cálculo das contribuições previdenciárias será o valor total da sentença ou acordo trabalhista homologado quando as parcelas legais de incidência não estiverem discriminadas.”*

Neste sentido, não tendo a contribuinte ofertada a documentação necessária ao exame mais aprofundado das verbas pagas por ocasião de sentenças/acordos trabalhistas, não se cogita em irregularidade no procedimento eleito pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, uma vez encontrar guarida nos dispositivos legais que disciplinam a matéria, bem como em Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual os julgadores estão obrigados a observarem.

### 3. DO ARBITRAMENTO – LEVANTAMENTOS NFF, BUS, PL

Pretende a contribuinte, em suas razões recursais, seja decretada a insubsistência do procedimento adotado pela fiscalização ao constituir o crédito previdenciário, por entender que o arbitramento fora procedido com base em *cálculos e estimativas sem fundamento para apuração do pretense débito*.

Sustenta que o auditor autuante identificou o piso salarial da categoria através do sindicato, e, com base nele, acresceu neste piso, aleatoriamente, 58% a todos os empregados a título de hora extra, descanso semanal remunerado e adicional noturno, sem conquanto lograr comprovar aludida conclusão, desconsiderando, ainda, que o descanso semanal remunerado já está incluído no piso salarial. Mais a mais, defende que não se pode atribuir tais verbas à integralidade dos funcionários, eis que não são todos que trabalham a noite ou fazem hora extra. Ao contrário, aduz que a maioria executa seus serviços em horário comercial.

No mais, acrescenta que as contribuições previdenciárias pretensamente devidas foram apuradas a partir de puro e simples exercício de presunção realizado pela fiscalização, onde a apuração da “remuneração paga (...), se deu não pela comprovação do montante pago efetivamente mas, pelo que se acha que foi pago.”

Consoante se positiva da análise dos autos, trata-se de notificação fiscal englobando vários levantamentos distintos, contemplando, inclusive, aferição indireta da base de cálculo dos tributos lançados, razão pela qual o exame do recurso se dará de forma individualizada.

Diante do acolhimento da preliminar de decadência, até 11/1994, e a improcedência parcial do feito em razão da revisão do lançamento procedida de maneira injustificada, relativamente ao período de 01/1990 a 11/1997, além das contribuições incidentes sobre as sentenças trabalhistas, acima contempladas, remanesce em discussão tão somente parte dos seguintes levantamentos:

NFF – Notas Fiscais/Faturas – 1997 a 1998;

BUS – Filial Transportes Coletivos – 1997 e 1998;

PL – Pró-labore – 12/1997 a 12/1998;

Como se verifica das informações constantes do Relatório Fiscal, nos levantamentos supramencionados, o fiscal autuante constituiu o crédito previdenciário com base na aferição indireta/arbitramento, uma vez que a contribuinte não apresentou a totalidade dos documentos exigidos pela fiscalização e, bem assim, em razão de a contabilidade

apresentada não registrar a movimentação real das remunerações dos segurados empregados a serviço da notificada.

Com efeito, do exame dos autos, conclui-se que o fiscal autuante edificou uma presunção legal, lançando valores que entendeu devidos, considerando, ainda, repasses a empresas prestadoras de serviços como salário de contribuição na apuração do crédito tributário, invertendo, assim, o ônus da prova ao contribuinte.

No entanto, sabemos que a presunção legal, como o próprio nome indica, somente poderá ser levada a efeito quando estiver expressamente inserta na legislação de regência.

Na hipótese vertente, o único dispositivo legal que dá amparo ao procedimento adotado pelo fiscal autuante é o artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, o qual contempla a possibilidade da apuração das contribuições previdenciárias por arbitramento, nos seguintes termos:

*“Art. 33.*

*[...]*

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

*[...]*

*§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.”*

Vislumbra-se, assim, que o procedimento utilizado pela fiscalização ao lavrar a notificação foi precisamente aquele inscrito na norma legal encimada, qual seja, aferição indireta.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte. Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além de estar revestido dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem distoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escoarados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto

quanto possível daquele que seria real. Tem-se assim que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípua da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, senão vejamos:

“[...]”

*Ementa: ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE*

*Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

*O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador. [...]” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Acórdão nº 2401-00.057, Sessão de 04/03/2009 – Relatoria Conselheiro Ana Maria Bandeira) (grifamos)*

“Ementa: [...]”

*AFERIÇÃO INDIRETA. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO.*

*Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

*AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.*

*Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos. [...]” (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Acórdão nº 2402-01.174, Sessão de 21/09/2010 – Relatoria Conselheiro Marcelo Oliveira) (grifamos)*

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, susceptíveis de comprovação.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

*“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”*

Destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

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

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

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

No caso dos autos, inobstante a contribuinte ter dado causa ao arbitramento, em face da deficiência na apresentação dos documentos solicitados no decorrer da fiscalização, não vislumbramos a devida correção na condução do arbitramento procedido pela autoridade

lançadora, desprovido de certeza e liquidez do *quantum debeatur*, como passaremos a demonstrar para cada levantamento.

A) NF – NOTAS FISCAIS – 1997 a 1998

Relativamente a este levantamento entendeu por bem a fiscalização promover o arbitramento na constituição do crédito previdenciário, em razão de somente ter acesso ao Livro Razão de 1997, apreendido pela DRF, e ao Livro Diário para o ano de 1998, os quais foram analisados mediante confrontação com a RAIS, FGTS e Faturamento.

A partir de aludida confrontação, levando-se em consideração as informações de 03 (Três) Segurados (Aparecida da Silva Lopes, Antonio Carlos B. Souza e Orlando da Silva Mendes), concluiu o fiscal autuante que a declaração da RAIS 1997 estava incorreta.

Igualmente, em relação a remuneração declarada na RAIS de outros 02 (Dois) funcionários (Genildo Laurentino Ferreira e Vander Silva – Motoristas), confirmou-se, para o fiscal autuante, a incorreção das informações da RAIS, eis que os salários se apresentavam bem aquém do próprio Piso Salarial estipulado pelo Sindicato dos Motoristas e Trabalhadores do Ramo de Transporte Urbanos, Rodoviários e Anexos de São Paulo.

Assim, como os registros da RAIS 1997, o Resumo Totalizador da Folha de Pagamento 1997 e o Livro Razão 1997 registravam informações idênticas, concluiu a fiscalização que todos não representavam o real movimento dos salários dos empregados da empresa, razão pela qual desconsiderou a sua contabilidade.

No que concerne ao ano de 1998, sustentou o fisco que além de ser insuficiente, para os trabalhos da fiscalização, somente o Livro Diário, esse apresenta deficiências em seu conteúdo, por não conter todos os fatos contábeis tais como os lançamentos de transferência de resultados, muitas despesas são lançadas na conta a classificar (...) sem, no entanto, constar lançamentos quando de sua reclassificação, impossibilitando a apuração do movimento real de fatos geradores.

Dessa forma, tendo em vista a desconsideração da contabilidade da contribuinte, a autoridade lançadora apurou os salários de contribuição com aplicação de 40% do valor total das Notas Fiscais de Prestação de Serviços que se encontravam apreendidas na DRF, concernentes ao **FATURAMENTO** decorrente da cessão de mão-de-obra.

Extrai-se daí a impropriedade incorrida pelo fiscal autuante. De um lado, a partir da análise das informações quanto as remuneração de 05 (cinco) empregados concluiu a fiscalização que a totalidade dos funcionários da empresa (de 5 a 6 mil funcionários) estavam com registros fictícios na RAIS. Ou seja, num universo de 5 mil funcionários, se 05 (cinco) contém informações equivocadas na RAIS presumiu-se que os demais igualmente se apresentam com tal deficiência. Ora, é um parâmetro muito pequeno diante do quadro funcional da empresa, demonstrando que o fiscal autuante não se aprofundou na análise das provas na forma que as normas legais exigem, de maneira a conferir certeza e liquidez ao crédito previdenciário.

Por outro lado, admitiu a fiscalização o faturamento como base de cálculo das contribuições previdenciárias, olvidando-se, porém, que o faturamento é justamente o fato gerador de outros tributos (PIS e COFINS), o que implica dizer que sobre um mesmo fato/base incidiu duas contribuições distintas, num verdadeiro *bis in idem*.

Não bastasse isso, para se chegar a conclusão que todas as Notas Fiscais que se encontram em poder da DRF, de fato, dizem respeito a prestação de serviço mediante cessão

de mão-de-obra era necessário que se analisasse caso a caso, na forma que a própria jurisprudência do CARF determina, para se caracterizar a prestação de serviço naquela modalidade.

Melhor elucidando, não basta listar uma infinidade de Notas Fiscais (Anexo VII – fls. 216/268), com seus respectivos valores e datas de emissão para se concluir que todas se referem à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, de forma a amparar o arbitramento sobre essa base de cálculo. Repita-se, no arbitramento, pelo menos a base de cálculo, ou seja, o parâmetro utilizado na apuração das contribuições previdenciárias, deve ser precisa, passível de comprovação. Mas não é o que se verifica na hipótese dos autos.

Veja que para se admitir que 40% da NF relaciona-se à mão-de-obra (remuneração – fato gerador do tributo em epígrafe), mister se faz ao menos ter a devida certeza que tal serviço fora prestado mediante cessão de mão-de-obra. Isso não logrou o fisco a comprovar, fragilizando a base de cálculo admitida para efeito de apuração do tributo lançado, impondo seja reconhecida a improcedência do levantamento NF.

BUS – Filial Transportes Coletivos – 1997 e 1998;

Quanto ao levantamento BUS, melhor sorte não está reservada ao fisco. Igualmente, em decorrência da deficiência dos documentos ofertados pela contribuinte, o fiscal autuante apurou as remunerações dos segurados empregados (motoristas, cobradores e mecânicos e outros ligados a transporte rodoviários) com base no arbitramento, adotando como parâmetro o imposto Sindical de 1997, 1998 e 1999, dos motoristas e trabalhadores do ramo de transportes urbanos.

Assim, considerando que o Imposto Sindical representa o valor de um dia de trabalho sobre o valor do Piso Salarial da Categoria, projetou-se o cálculo para o salário mensal.

Ocorre que, sobre o piso salarial nominal de cada empregado adicionou-se horas extras, adicional noturno e descanso semanal remunerado, *na ordem de 58,45%*, tomando por base as informações da RAIS de 1996.

Como se observa, a partir dos registros constantes da RAIS de 1996, que nesse levantamento fora validado, a fiscalização presumiu que todos os funcionários da “Filial Transp. Coletivo” recebiam, nos anos de 1997 e 1998, horas extras, adicional noturno e Descanso Semanal remunerado, no percentual de 58,45% a mais que o piso salarial.

Em verdade, aludido procedimento da fiscalização nada mais foi do que presumir a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias para todos os funcionários da empresa (filial) em período subsequente ao adotado na apuração do crédito tributário.

Ora, o fato de alguns ou todos os funcionários (motoristas, cobradores, administrativo...etc) receberem tais verbas no ano de 1997 não implica dizer necessariamente que assim o foi nos anos posteriores.

Trata-se, pois, de verdadeira presunção de fato gerador do tributo o que não é admitido pela legislação de regência, a qual contempla simplesmente a possibilidade de presumir a base de cálculo.

Neste sentido, verifica-se que o levantamento não se encontra revestido da certeza e liquidez exigida para os créditos tributários, eis que amparado em parâmetros falíveis, sem qualquer comprovação da ocorrência do fato gerador, devendo ser rechaçado de plano na forma pretendida pela recorrente em sua peça recursal.

PL – Pró-labore – 12/1997 a 12/1998;

Por derradeiro, o mesmo entendimento sustentado para afastar a pretensão fiscal em relação ao levantamento BUS, acima delineado, se presta a decretar a insubsistência do levantamento PL – Pró-Labore.

Com efeito, em seu Relatório Fiscal, item 23, o fiscal autuante, ao apurar as contribuições previdenciárias em epígrafe, exclusivamente se deu ao trabalho de inferir que ***“Os valores foram obtidos mediante a projeção dos valores declarados no instrumento de parcelamento CDF DEBCAD 32.077.342-6, onde consta o valor de R\$ 40.075,20 por mês, no período de 01/97 a 11/97.”***

Constata-se, assim, que a fiscalização deu uma verdadeira demonstração de como não se proceder num lançamento fiscal. De um lado, fez referência a documento estranho aos autos para justificar a forma de apuração da contribuição pretensamente devida, a partir de uma ***projeção***.

De outro, novamente, a partir de uma declaração relacionada ao período de 01/1997 a 11/1997, concluiu que para todo o período o valor do pró-labore fora o mesmo, em uma verdadeira presunção de fato gerador do tributo.

Ora, se é devida a contribuição incidente sobre o pró-labore no valor de R\$ 40.075,20, nos autos da ***CDF DEBCAD 32.077.342-6*** que se execute aludida exigência. Não se pode, porém, com base de tal documento, presumir nestes autos a ocorrência dos mesmos pagamentos em valores iguais, mormente quando a autoridade lançadora sequer procurou justificar sua conclusão, demonstrando, mais uma vez, a fragilidade do feito.

Nessa toada, impõe-se a decretação na improcedência do levantamento PL – Pro Labore, em vista dos argumentos acima transcritos.

Na esteira desse entendimento, conclui-se que a conduta da fiscalização, relativamente ao arbitramento procedido, afronta a segurança jurídica do ato administrativo, atribuindo incertezas ao lançamento, o que é repudiado pela legislação tributária, a qual exige certeza e liquidez no crédito tributário, para efeito de inscrição em dívida ativa. A rigor, ou se está exigindo tributos a maior, ensejando enriquecimento ilícito da administração, ou a menor, o que provavelmente acarretará revisão de lançamento, se observados os requisitos do artigo 149 do CTN.

Nesse contexto, deve ser declarada a insubsistência do feito, quanto aos levantamentos **NFF**, **BUS** e **PL**, em observância a legislação de regência, mais precisamente dos artigos do CTN, das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que as incorreções apontadas contaminam a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza e/ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Por todo o exposto;

**VOTO**, no sentido **CONHECER DO RECURSO**, acolher a preliminar de decadência das contribuições apuradas no período de **01/1989 a 11/1994**, **E DAR-LHE**

Processo nº 10943.000401/2007-58  
Acórdão n.º **2401-001.735**

**S2-C4T1**  
Fl. 3.487

---

**PROVIMENTO PARCIAL**, para excluir os períodos objeto de fiscalizações anteriores (período compreendido entre **01/1990 a 11/1997** – acima demonstrado), e os levantamentos **NF, BUS e PL**.

Cleusa Vieira de Souza