



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº 35013.000156/2005-49
Recurso nº 146.020 Voluntário
Matéria Cessão de Mão de Obra: Retenção. Empresas em Geral
Acórdão nº 205-01.493
Sessão de 03 de fevereiro de 2009
Recorrente BRASKEM S/A
Recorrida DRJ EM SALVADOR-BA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

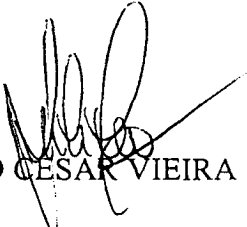
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1997 a 31/12/1998

DECADÊNCIA - O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quinta câmara do segundo conselho de contribuintes, Por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento para provimento parcial do recurso, vencido o relator e o Conselheiro Edgar Silva Vidal que aplicavam o artigo 150, §4º e, no mérito, por maioria de votos, manter os demais valores lançados, vencidos o relator e o Conselheiro Edgar Silva Vidal. Designado para apresentar o voto divergente vencedor o Conselheiro Marco André Ramos Vieira. Ausência do Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes.



JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES

Presidente



MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Marcelo Oliveira, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Edgar Silva Vidal (Suplente).



Relatório

Trata-se de crédito previdenciário, referente o período de 01/1997 a 12/1998 decorrente de contrato de prestação de serviços sob responsabilidade solidária, sob o regime de cessão de mão-de-obra, entre a Notificada e a pessoa jurídica ADP SYSTEMS. O lançamento decorreu da não-apresentação pela Notificada à Auditoria Fiscal das guias de recolhimento e as folhas de pagamento devidamente vinculadas às Notas Fiscais de Serviços contabilizados.

O representante da Notificada tomou ciência do lançamento, em 31/12/2004.

No prazo regulamentar, apenas Notificada apresentou impugnação [fls. 127/208], que suscitou: (i) decadência do lançamento; (ii) a responsabilidade solidária somente poderia ser compelida ao pagamento do débito de forma supletiva, jamais de modo concomitante ou precedente; (iii) o arbitramento do salário-contribuição utilizando critérios definidos em Ordem de Serviço viola o princípio da legalidade; (iv) inconstitucionalidade do SAT; e (v) inconstitucionalidade da SELIC.

Em Decisão-Notificação nº 04.401.4/0165/2005 (fls.251/271), o lançamento foi julgado procedente.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso tempestivamente (fls. 278/289), que alega:

a) Por se tratar de lançamento por homologação e pela impossibilidade de lei ordinária alterar dispositivo do Código Tributário Nacional, a contribuição previdenciária a cargo do empregador se sujeita ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos, portanto o presente crédito não poderia ser constituído em face da ocorrência da decadência; cita jurisprudência e doutrina; houve declaração de inconstitucionalidade pelo TRF da 4ª Região;

b) A responsabilidade da Impugnante só se opera quando comprovada a impossibilidade de se exigir a obrigação da contratada;

c) O art. 124 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o art. 31 e parágrafos da Lei 8.212/91 para a caracterização da responsabilidade que, in casu, não pode ser fixada sem antes averiguar o recolhimento devido junto ao executor dos serviços;

d) Ao responsabilizar diretamente a Impugnante, sem verificar o recolhimento da exação por parte do executor, desconsiderou-se a determinação ao art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91 em ofensa ao princípio da estrita legalidade;

e) Sem antes verificar junto aos contribuintes a eventual pendência do recolhimento do débito vedado está em compelir o mesmo à Impugnante;

f) Impossível aceitar o indeferimento da diligência, pois que tal procedimento é de vital importância para que a recorrente não seja compelida ao pagamento de débitos já quitados;

g) A D. Autoridade Fiscal efetuou a presente lançamento, que obriga a Impugnante ao pagamento da contribuição em tela, com base nos itens 7.2 e 11 da Ordem de

Serviço 83, de 19/09/93, em nítida violação ao princípio da legalidade, de acordo com art. 97 do CTN;

h) Não poderia um ato normativo prever qualquer obrigação ao contribuinte;

i) A citada Ordem de Serviço veio a criar a aplicação de arbitramento para cálculo de tributo, impondo-se à Impugnante critério totalmente arbitrário, em afronta ao princípio da legalidade; cita jurisprudência e doutrina;

j) A exigência da contribuição para o SAT é inconstitucional em razão da ausência de previsão legal expressa de um dos critérios inerentes à configuração da exação, qual seja, a alíquota;

k) Ilegítima a aplicação da taxa de juros SELIC;

l) Requer seja reconhecida a decadência do lançamento; seja determinada a intimação da prestadora para que forneça os comprovantes de recolhimento, ou, caso assim não proceda o cancelamento da NFLD.

Instada a se manifestar, a DRP apresentou contra-razões que ratifica os termos da DN.

É o relatório.



Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame das questões preliminares suscitadas pelo recorrente.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

DECADÊNCIA

É cediço que o Diário Oficial da União do dia 20/06/2008 publicou o enunciado da Súmula vinculante nº 8, do STF, *verbis*:

Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.

Legislação:

Decreto-Lei nº 1.569/1977, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.

Ministro Gilmar Mendes

Presidente"

(DOU nº 117, de 20/06/2008, Seção I, pág. 1)

Portanto, diante da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 não há como se acolher o entendimento da Fiscalização que o direito de constituir o crédito é de 10 [dez] anos.

Hoje, a discussão cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado "lançamento por homologação", deve ser contado pela regra do art. 150, § 4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *in verbis*:

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 à homologação, será ele de 5 (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”.

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

(...) .Em conclusão :

- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;
- c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;
- d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;
- e) as conclusões de “c” e “d” acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;
- f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver

pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte :

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração" Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade



de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. " (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:




"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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 .

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."



Como visto no relatório, o representante da Recorrente foi cientificado do lançamento em 31/12/2004, referente a crédito previdenciário de 01/1997 a 12/1998.

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição Previdenciária natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à contribuição, para os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos.

Por todo o exposto, acato a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame de mérito.

Sendo vencido nessa parte, examino as demais suscitadas.

CO-RESP

Quanto à solicitada exclusão dos sócios gerentes, cabe esclarecer que a relação de co-responsáveis, anexada aos autos pela Fiscalização, não tem como escopo incluir os sócios da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa, pois o chamamento dos responsáveis só ocorre em fase de execução fiscal, em consonância com o parágrafo 3º do artigo 4º da Lei nº 6.830/80, e após se verificarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa.

A responsabilização dos sócios somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal. O débito foi lançado somente contra a pessoa jurídica e, neste momento, os sócios não sofreram restrições em seus direitos. Assim, esta discussão é inócua na esfera administrativa, sendo mais apropriada na via da execução judicial, na hipótese dos responsáveis serem convocados, por decisão judicial, para satisfação do crédito.

Ademais, os relatórios de Co-Responsáveis e de Vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais e esclarece:

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(...)

X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;

XI - Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;

DO MÉRITO

SOLIDARIEDADE

Como exsurge dos artigos 97, inciso III, 114 e 116 do Código Tributário Nacional, verifica-se que somente a lei pode definir a situação (de fato ou jurídica) necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Também decorre do Código Tributário Nacional, consoante o seu art. 121, que o contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ao passo que o responsável, sem revestir a condição de contribuinte, é sujeito passivo da obrigação principal por expressa disposição de lei.

É certo que o contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou na construção civil tem vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação tributária principal. Mas, não há que se confundir **vinculação** e fato gerador *de per se*.

Apesar de a solidariedade colocar no pólo passivo da relação jurídica tributária ambos, contribuinte e responsável, sem benefício de ordem, somente o primeiro, como assevera o CTN, possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O fato de o contratante dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra não fazer prova hábil para a elisão da solidariedade, ao revés do entendimento do Fisco, não pode servir como presunção de existência de crédito tributário em relação ao contribuinte. A elisão da solidariedade não se trata de dever jurídico do contratante, porém, de faculdade sua, inscrita nos parágrafos 3º e 4º, do art. 31, da Lei nº 8.212/91 (na redação em vigor até 31.01.1999), **como exceção à regra geral prevista no caput**, qual seja, a que atribui responsabilidade solidária na contratação de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra a toda e qualquer empresa contratante.

Apenas para reforçar a assertiva anterior, indaga-se qual o dispositivo da Lei de Custeio que prevê a elisão da solidariedade na construção civil. A resposta é: a responsabilidade solidária está inscrita no inciso VI, do art. 30 da Lei nº 8.212/91, todavia, não há previsão legal quanto à elisão na construção civil. A faculdade de elidir a solidariedade somente vem expressa no Regulamento da Previdência Social, em seu art. 220, § 3º. A elisão da solidariedade está dependente de obrigações acessórias, de elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas, exclusivas do executor (prestador de serviço). Somente o executor é punível pelo ilícito tributário de não preparar folhas e guias específicas na cessão de mão-de-obra, mediante a lavratura do correspondente auto de infração.

Em havendo o direito de elidir a solidariedade, a norma inserta no art. 31 da Lei de Custeio (na redação em vigor até 31.01.1999), unicamente incide para definir **quem é o sujeito passivo**: se apenas o contribuinte (haja vista estar provada a ocorrência de elisão da solidariedade); ou, o contribuinte e o responsável, conjuntamente. Todavia, **não incide para atestar, a priori, a existência de crédito tributário** oponível prontamente pelo Fisco contra o responsável, sem qualquer outro procedimento administrativo relativamente ao contribuinte, como corolário de não restar provada a elisão. Ressalte-se que, no mesmo plano de argumentação, aquilo que se conclui para a solidariedade na cessão de mão-de-obra é aplicável, também, para a solidariedade na contratação da construção civil (art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91).

Ressalte-se a diversidade dos institutos jurídicos: responsabilidade solidária e crédito tributário. Dispostos em tópicos distintos, não sem razão, desde o Código Tributário Nacional.

Os conceitos de dívida e responsabilidade não se confundem e não têm entre si relação de necessária dependência. Com efeito, “dívida e responsabilidade são elementos que podem ou não estar reunidos em uma só pessoa (o devedor). Contudo, é possível haver responsabilidade sem dívida, ou seja, é possível que o patrimônio de uma pessoa responda pela obrigação sem ser ela o *devedor*, como se dá, v.g., com o fiador, o sucessor, o sócio etc.” (BEBBER, Júlio César. “Fraude contra Credores e Fraude de Execução”. In: NORRIS, Roberto (coord.) Execução Trabalhista: Visão Atual, Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 157-204, p. 161)

Ainda, o Sujeito Ativo não traz evidências de qualquer procedimento fiscal tendente a verificar o descumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte (neste caso, a empresa prestadora de serviço). A incompreensível omissão de procedimentos de auditoria estende-se aos casos de fiscalização total das empresas prestadoras de serviço ou de adesão destas ao REFIS, ou opção pelo SIMPLES; situações trazidas a lume, com frequência, após o **lançamento do crédito, na fase de defesa ou recursal**.

Em consonância com as conclusões do Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, nº 2.376, de 21 de dezembro de 2000, em especial, as expostas nos itens 14, 26, 27 e 29, e considerando não haver notícia de que tenham sido adotados pelo Sujeito Ativo, nos casos de procedimento de fiscalização total das empresas prestadoras de serviço ou de adesão destas ao REFIS, os procedimentos necessários para evitar duplicidade de pagamentos (*bis in idem*) ou a cobrança de débito já devidamente pago, em face de lançamento por solidariedade na tomadora dos serviços, é forçoso concluir que a exclusão das empresas em tais situações, no lançamento por solidariedade, é atualmente imperativa, salvo se implementados os referidos controles.

Vejamos os exatos termos do item 14, do refiro Parecer, que assim prescreve: *“O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo”*.

Outrossim, a exclusão das empresas optantes pelo REFIS (até a data-base de consolidação dos débitos no programa citado) faz-se necessária em razão do disposto na Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Com efeito, o ingresso neste programa de recuperação fiscal

requer a confissão irrevogável e irretratável do contribuinte (art. 3º. I), em relação a todos os débitos existentes, constituídos ou não (art. 1º c/c o § 3º do art. 2º) e pagamento regular dos tributos abrangidos, sob pena da retirada deste regime especial de parcelamento (art. 5º, I a III).

Quanto à inscrição no SIMPLES das empresas prestadoras de serviço, se isto não poderia ser ignorado quando do procedimento administrativo de lançamento, com maior razão, é inafastável a norma que unifica o pagamento mensal de impostos e contribuições neste sistema (art. 3º, Lei nº 9.317/96), ao incluir no pagamento mensal unificado as contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22, da Lei nº 8.212/91. Assim, indevida a exação, em razão da solidariedade, para as rubricas “empresa” e “sat” quando existente inscrição no SIMPLES, porquanto a responsabilidade solidária da tomadora, em relação às obrigações previdenciárias das empresas prestadoras de serviço, não derroga a regra de competência para as atividades de arrecadação, cobrança, fiscalização e tributação, exclusivas da Secretaria da Receita Federal (art. 17, Lei nº 9.317/96).

A assertiva anterior mantém-se mesmo nos casos em que vedada a opção pelo SIMPLES, em razão de a Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, somente atribuir competência para a exclusão de ofício à Secretaria da Receita Federal, mediante ato declaratório, assegurado o contraditório e a ampla defesa. Ao INSS (ou à Secretaria da Receita Federal do Brasil, como sucessor legal), nenhuma outra conduta seria estritamente vinculada, a não ser cumprir a norma inscrita no § 4º, do art. 15, da Lei nº 9.317/96, assim redigida: “*Os órgãos de fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social ou de qualquer entidade conveniente deverão representar à Secretaria da Receita Federal se, no exercício de suas atividades fiscalizadoras, constatarem hipótese de exclusão obrigatória do SIMPLES, em conformidade com o disposto no inciso II do art. 13.*”

Assim, em face do atual procedimento de fiscalização, nos débitos por solidariedade, permanece sem resposta a seguinte indagação: **se há obrigação principal inadimplida pela prestadora de serviço (contribuinte), qual o quantum debeatur?** Afinal, o crédito pode estar extinto por qualquer das modalidades previstas no art. 156 do CTN. Outra dúvida intrigante é como, sem tomar conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte (cedente de mão-de-obra ou executor de obra de construção civil), o Fisco vindica crédito tributário em face do responsável solidário.

A propósito, o lançamento por solidariedade no responsável deu-se por arbitramento, sem que restasse afastada a possibilidade de a obrigação tributária principal ter sido adimplida pelo que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (contribuinte prestador de serviço), principalmente, em se tratando de efeito da solidariedade o aproveitamento do pagamento efetuado por um dos obrigados (seja em seus recolhimentos correntes, seja em virtude de parcelamento ou lançamento de crédito).

A bem da verdade, deveria a própria Notificante preocupar-se com o efeito da solidariedade sob comento, por se tratar de interesse público secundário seu, qual seja, dar a máxima liquidez e certeza ao crédito tributário, evitando execuções fiscais desastrosas e dispendiosas para a Fazenda, sem dizer da ilegalidade quanto à possibilidade da cobrança em duplicidade (contribuinte e responsável).

Vale repisar o fundamento, porquanto, percebe-se como soa distante a norma do Código Tributário Nacional, quanto ao efeito da solidariedade, ao prescrever que “o pagamento

efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais” (art.125, I) e que não restou afastada a possibilidade de a obrigação tributária principal ter sido adimplida por aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (contribuinte). Afigura-se ter o Sujeito Ativo olvidado, também, as seguintes assertivas do Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, sob o número 2376:

21. A extinção ou a suspensão da obrigação importará, necessariamente, a extinção ou a suspensão da obrigação em relação aos demais responsáveis, exatamente porque a obrigação é uma só. O INSS deve, portanto, providenciar uma sistemática de acompanhamento de cobrança que possibilite a verificação destas ocorrências, evitando-se o pagamento e o recebimento de obrigações já quitadas ou suspensas, bem como um sistema que possibilite verificar o valor real do estoque de dívida, afastando-se a contagem em dobro, ou seja, dos valores devidos pelos contribuintes e pelos responsáveis sobre a mesma dívida.

26. Em relação à arrecadação fiscal, temos que o mesmo fato gerador da obrigação tributária deve sempre constar do mesmo débito, evitando-se, assim, que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLD's distintas, uma em relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário. Portanto, em cada NFLD deve constar o nome não só do contribuinte como também de todos os responsáveis tributários.

27. A Arrecadação não deve lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD's, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável.

Ainda que o Sujeito Ativo proceda a determinadas deduções posteriores ao lançamento do crédito tributário, em face de documentação juntada, isto não significa que tenha sido dado pleno cumprimento aos efeitos jurídicos da norma prevista no art. 125, I, do CTN. Ao revés, significa que o procedimento adotado pelo Fisco não traz garantia quanto à liquidez e certeza do crédito lançado, porquanto não verificou se subsiste a obrigação principal na escrituração comercial da empresa prestadora (contribuinte).

Outrossim, é da essência do instituto jurídico da responsabilidade solidária dar maiores garantias ao crédito tributário em futura execução fiscal, quando o credor poderá excutir não somente o patrimônio do contribuinte, mas, também, o do responsável. A argumentação quanto à operacionalização da auditoria-fiscal, ante a facilidade de proceder-se ao lançamento em um único tomador, ao invés de auditorias em diversos prestadores, é inservível pela simples razão de não constar de texto expresso de lei, carecendo de juridicidade. Por conseguinte, a garantia dada ao crédito tributário, que se chama solidariedade, não se transmuda, ela mesma, em crédito. Em outros termos, não se extrai a existência de crédito, por si só, do fato de o contratante ser solidário.

Portanto, não se afigura quebra de benefício de ordem, a Decisão Colegiada que anula a Decisão-Notificação da Secretaria da Receita Previdenciária; requer o chamamento dos contribuintes para participar do processo administrativo fiscal (com fulcro na Lei Geral de Processo Administrativo – Lei nº 9.784/99), **se ainda não implementada tal providência**; e visa submeter o crédito tributário lançado contra o responsável (eleito pelo Fisco para figurar no pólo passivo, ante a ausência de benefício) à prova de liquidez e certeza em face da escrituração mercantil do contribuinte, com maior razão, em se tratando de efeito da

solidariedade o aproveitamento do pagamento efetuado por um dos obrigados (seja em seus recolhimentos correntes, seja em virtude de parcelamento ou lançamento de crédito).

Ademais, o Sujeito Ativo deve obediência, sobretudo, ao princípio constitucional da legalidade, o que não se coaduna com a ausência de procedimentos (normatizados, conhecidos e praticados uniformemente) para evitar a duplicidade de pagamentos em ações fiscais tendo por base a mesma dívida, sob o fundamento de responsabilidade solidária.

Releva registrar, ainda, que vislumbro uma similaridade de direcionamento com a tese supra na ORIENTAÇÃO INTERNA INSS/DIREP Nº 07 DE 17 DE JUNHO DE 2004, publicada no BS/INSS/DG Nº 115, DE 17.06.2004, onde, conforme os artigos 54 a 64, constata-se um novo enfoque para a questão da solidariedade, embora ainda incipiente, de âmbito exclusivamente interno do INSS.”

Neste caso concreto, verifico ainda algumas especificidades dignas de nota: primeiro, que se oportunizou ao contribuinte prestador de serviço a impugnação da exigência fiscal e apresentação de recurso, mediante intimação regular; segundo, que o relatório fiscal de débito, afirma que não houve exibição de contrato de prestação de serviço entre a empresa TOMADORA e a prestadora antes referida.

Efetivamente, no que atine ao segundo ponto, entendo que o dever de investigação do Fisco foi **suficiente** quanto à subsunção dos fatos ao instituto jurídico da cessão de mão-de-obra, como definido legalmente; pois, **não tendo sido apresentado contrato de prestação de serviços [apresentação deficiente], deve o Sujeito Ativo promover o lançamento por aferição indireta, em atenção ao disposto no §3º, do art. 33, da Lei n. 8.212/91.**

Entretanto, ratifico o entendimento de que cabia ao Fisco diligenciar junto à empresa prestadora, procedimento esse que visa submeter o crédito tributário lançado contra o responsável (eleito pelo Fisco para figurar no pólo passivo, ante a ausência de benefício) à prova de liquidez e certeza em face da escrituração mercantil do contribuinte, com maior razão, em se tratando de efeito da solidariedade o aproveitamento do pagamento efetuado por um dos obrigados (seja em seus recolhimentos correntes, seja em virtude de parcelamento ou lançamento de crédito).

Não obstante tal fato – que repercutiria na conversão do julgamento em diligência -, entendo que há vício na NFLD que fulmina todo o procedimento.

Caso seja vencido quanto à preliminar de decadência, voto no sentido de ANULAR a DECISÃO-NOTIFICAÇÃO.

SAT

Quanto ao argumento da ilegalidade da cobrança da contribuição devida ao SAT – Seguro de Acidente de Trabalho, em razão da reserva à lei para estabelecer os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho não confiro razão à recorrente.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991, alterada pela Lei n.º 9.732/1998, nestas palavras:

Art.22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/98)

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; e

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, com alterações posteriores, nestas palavras:

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003).

Quanto ao Decreto 612/92 e posteriores alterações (Decretos 2.173/97 e 3.048/99) que, regulamentando a contribuição em causa, estabeleceram os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”, repele-se a argüição de contrariedade ao princípio da legalidade, uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Nesse sentido já decidiu o STF, no RE nº 343.446-SC, cujo relator foi o Min. Carlos Velloso, em 20.3.2003, cuja ementa transcrevo:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. LEI 7.787/89, ARTS. 3º E 4º; LEI 8.212/91, ART. 22, II, REDAÇÃO DA LEI 9.732/98. DECRETOS 612/92, 2.173/97 E 3.048/99. C.F., ARTIGO 195, § 4º; ART. 154, II; ART. 5º, II; ART. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido."

Assim, os conceitos de atividade preponderante e grau risco de acidente de trabalho não precisariam estar definidos em lei, o Regulamento é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.

Também não merece prosperar o argumento de que a cobrança ao SAT ofenderia o princípio da isonomia, uma vez que o art. 22, § 3º da Lei nº 8.212/1991 previa que, com base em estatísticas de acidente de trabalho, poderia haver alteração no enquadramento da empresas para fins de contribuição em relação aos acidentes de trabalho.

Insurge-se a recorrente contra a aplicação da taxa SELIC ao argumento de que seria ilegal.

Registre-se, porque importante, que a legislação de regência, sobretudo a Lei nº 8.212/91, afasta literalmente os argumentos erguidos pelo recorrente. De fato, as contribuições sociais arrecadadas estão sujeitas à incidência da taxa referencial SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34 da Lei nº 8.212/91:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)

A propósito, convém mencionar que o Segundo Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula nº 03, nos seguintes termos:

SÚMULA Nº 3 É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições

administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

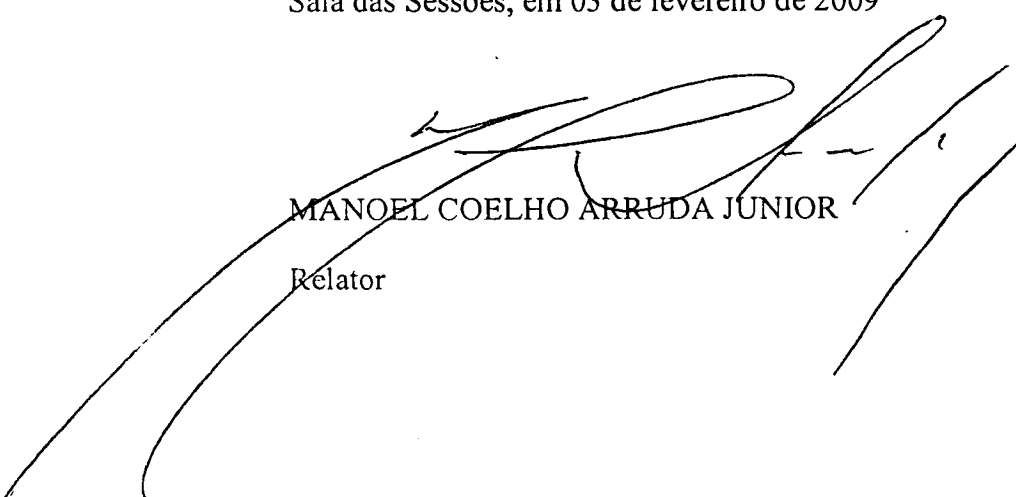
Nesse contexto, correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, com fulcro no artigo 34 da Lei nº 8.212/91.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto,

Voto pela anulação da decisão de primeira instância.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009



MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Relator



19

Declaração de Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma deve ser reconhecida em parte.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991, nestas palavras:

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".

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n.º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN. Nesse sentido deve ser seguida a interpretação adotada pelo STJ no julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º

406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao

lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e

Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, assim caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo assim ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN havendo a necessidade de lançamento de ofício substitutivo, conforme previsto no art. 149, inciso V do CTN. Nessa hipótese, caso não haja o lançamento, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No caso em tela o lançamento foi efetuado em dezembro de 2004, fl. 01, não houve pagamento antecipado, conforme relatório fiscal. Assim, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I do CTN.

Seguindo a interpretação da 1ª Seção do STJ, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário quando, a despeito da previsão legal para pagamento antecipado, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como quando inexistir notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco.

Pelo exposto encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial todos os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorridos anteriormente à competência novembro de 1998, inclusive esta. A competência dezembro de 1998 não decaiu, pois o crédito somente poderia ser constituído após o vencimento, data em que se exigia o pagamento antecipado, ou seja em 2 de janeiro de 1999, assim o prazo de decadência, para tal competência, possui como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, o dia 1º de janeiro de 2000, a qual findaria em 1º de janeiro de 2005.

Ao contrário do Conselheiro Relator, entendo que a fiscalização não deve diligenciar junto à prestadora. A notificada poderia se elidir, afastar a solidariedade nos termos do art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 612/1991 ou art. 42 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 2.173/1997, ou art. 220, § 3º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, conforme a época de ocorrência do fato gerador, nestas palavras:

Art.220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

(...)

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata o caput será elidida:

I - pela comprovação, na forma do parágrafo anterior, do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando corroborada por escrituração contábil; e

II - pela comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

III - pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219. (Inciso acrescentado pelo Decreto nº 4.032, de 26/11/2001)

Como acima demonstrado, não é exigido da notificada o pleno conhecimento dos fatos ocorridos na empresa construtora ou na prestadora, bastando a guarda da documentação, folhas de pagamento e guias de recolhimento do pessoal utilizado na obra, para que a recorrente pudesse afastar a solidariedade. A elisão é uma faculdade conferida ao

devedor solidário, uma vez que não houve a utilização dessa prerrogativa pela notificada, a solidariedade persiste, no presente caso. O mero argumento de que houve a elisão não é suficiente, pois esta decorre necessariamente da guarda da documentação respectiva.

Desse modo, não procede o argumento da recorrente de que houve elisão da responsabilidade solidária. Ao contrário do que afirma, a recorrente não fez prova do recolhimento de todas as contribuições previdenciárias devidas pela contratada em relação aos segurados que lhe prestaram serviços.

Uma vez o recorrente não detendo a referida documentação, o órgão previdenciário passa a ter a prerrogativa de lançar a importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por força do artigo 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei nº 8.212/1991. Assim a legislação previdenciária oferece à Fiscalização Previdenciária mecanismos para lavrar a Notificação, nesse caso utilizando como base de aferição o valor da nota fiscal, pois embutido nesse valor há a parcela referente à mão-de-obra utilizada.

Portanto, era dever do contribuinte a guarda da referida documentação e apresentação à fiscalização quando solicitado, conforme previsto no art. 32 caput combinado com o § 11 da Lei nº 8.212/1991. Uma vez não apresentando a documentação, a fiscalização não pode deixar de lavrar o débito, partindo nesse caso para aferição dos valores.

Conforme dispõe o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Há um vínculo entre a notificada e os segurados que prestaram serviço ao construtor, pois o beneficiado por aquela utilização de mão-de-obra foi o próprio recorrente, cujo produto dessa utilização é de sua propriedade, a edificação. Além disso, o disposto no art. 128 do CTN permite que a lei venha atribuir a responsabilidade do crédito à terceira pessoa, assim o fez a Lei nº 8.212/1991 em seu artigo 30, inciso VI, nestas palavras:

Art. 30 A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei nº 8.620, de 05/01/93)

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação alterada pela MP nº 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528, de 10/12/97. Ver art. 29 da Lei nº 4.591/64)

A redação original desse inciso era a seguinte:




Vl - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações;

Assim, o contribuinte e o responsável tributário, no caso o recorrente, são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN, benefício de ordem. Compete à Receita Previdenciária cobrar de todos os sujeitos passivos a satisfação da obrigação. Sendo a responsabilidade solidária uma garantia do crédito tributário, não pode ser dispensada pela autoridade fiscal, conforme previsto no art. 141 do CTN, nestas palavras:

Art. 141 - O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Quanto ao argumento de que a responsabilidade só poderia surgir após o lançamento do crédito na prestadora de serviços e não antes do surgimento desse crédito, também não procede tal argumento. A responsabilidade é pelo cumprimento da obrigação previdenciária, prova disto é que a obrigação tributária persiste independentemente do crédito tributário, que pode ser anulado, administrativamente ou judicialmente, mas sem fazer desaparecer a obrigação tributária, conforme dispõe o art. 140 do CTN, nestas palavras:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Nesse mesmo sentido segue ementa do Parecer CJ/MPAS n.º 2.376/2.000, nestas palavras:

"DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. SOLIDARIEDADE PASSIVA NOS CASOS DE CONTRATAÇÃO DE EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. NÃO OCORRÊNCIA. A obrigação tributária é uma só e o fisco pode cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Não há ocorrência de duplicidade de lançamento, nem de bis in idem e nem de crime de excesso de exação."

Assim, não procede o argumento da notificada de que a fiscalização deveria ter verificado o inadimplemento do contribuinte de direito, para se evitar o *bis in idem*.

Uma vez que a não há como afastar a solidariedade, a recorrente deve provar que a prestadora já recolhera toda a contribuição devida em relação aos serviços prestados. Como houve a inversão da prova, cabe ao recorrente o ônus dessa prova.

Ao contrário do entendimento, não deve a fiscalização previdenciária diligenciar para examinar a contabilidade da construtora ou da prestadora de serviços, pois se assim o fosse não haveria o benefício de ordem, não existiria motivo para se efetuar o lançamento na tomadora de serviços, se em qualquer caso a Receita Previdenciária devesse diligenciar para examinar a contabilidade da prestadora. Havendo inversão é imprescindível a colação aos autos da prova contábil pelos interessados.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso, para no mérito **CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, em função de parte do crédito já estar extinto pela decadência.

É como voto.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA