



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

**Processo n°** 36624.010099/2005-81  
**Recurso n°** 157.212 Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-00.218 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de maio de 2009  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** LOCCAR LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO I/SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1996 a 31/03/2001

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - ASSINATURA DA AUTORIDADE OUTORGANTE NO MPF - FISCALIZAÇÃO REALIZADA POR AUDITOR DE OUTRA CIRCUNSCRIÇÃO - FALTA DE MOTIVAÇÃO - SUPOSTA AUSÊNCIA DA DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR.

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente.

Não só o relatório fiscal se presta a esclarecer as contribuições objeto de lançamento, como também o DAD - Discriminativo analítico de débito, que descreve de forma pormenorizada, mensalmente, a base de cálculo, as contribuições e respectivas alíquotas. Sem contar, ainda, o relatório FLD - Fundamentos Legais do Débito que traz toda a fundamentação legal que embasou o lançamento.

Desnecessária a assinatura nos MPF da autoridade emissora, tendo em vista o reconhecimento da assinatura eletrônica, nos termos do art. 7º da Portaria MPS/SRP nº 3031, descrita no próprio documento.

O auditor fiscal, pode a critério da administração ser designada para realizar fiscalizações em todo o território nacional, desde que para isso esteja investido de competência para atuar em domicílio tributário diverso da sua lotação inicial. O instrumento que o autoriza a realizar o procedimento na empresa é o Mandado de Procedimento Fiscal, que na verdade investe a autoridade fiscal para atuar naquele procedimento, Portanto, nenhuma nulidade existe se formalmente designado para realizar o procedimento.

A utilização da aferição indireta é cabível sempre que não seja possível a correta identificação dos fatos geradores.

O auditor prestou os esclarecimentos necessários que embasaram o lançamento, pois a não apresentação da documentação durante o procedimento fiscal acarreta a responsabilidade do infrator invertendo-se o ônus da prova.

O fato de a empresa ter apresentado boletim de ocorrência não é suficiente para afastar a exigência fiscal. Em ocorrendo um sinistro deve a empresa, o mais rápido possível, procurar meios de reconstituir os documentos, visando o cumprimento da legislação tributária.

O contribuinte resumiu-se a atacar a validade do procedimento fiscal, sem refutar, qualquer dos fatos geradores apurados, pelo contrário atacou lançamentos em relação a retenção de 11%, sem fazer referência a contratação de transportador autônomo objeto desta NFLD, conforme descrito no relatório fiscal, DAD e FLD .

Dessa forma, em relação aos fatos geradores objeto da presente notificação, como não houve recurso expresso aos pontos da Decisão-Notificação (DN) presume-se a concordância da recorrente com a DN. Uma vez que houve concordância, lide não se instaurou e, portanto, deve ser mantida a Decisão-Notificação.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos: “**Súmula Vinculante 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 presente caso, os fatos geradores ocorreram entre as competências 12/1996 a 03/2001, o lançamento foi realizado em 19/10/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 27/10/2005. Dessa forma, em se tratando de diferenças de contribuições inclusive com a descrição de recolhimentos, considero aplicável o art. 150, §4º, assim, decadentes as contribuições até 09/2000.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos: I) em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 09/2000. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Cristiane Leme Ferreira. II) em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas; e III) no mérito, em negar provimento ao recurso.





ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Cleusa Vieira de Souza, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Cristiane Leme Ferreira (Suplente). Ausente o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto.

## Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, levantadas sobre os valores pagos a pessoas físicas na qualidade de contribuintes individuais – transportador autônomo que lhe prestaram serviços.

O lançamento compreende competências entre o período de 12/1996 a 03/2001, e foi arbitrado com base no extrato de pagamento de ISSQN, conforme relatório fornecido pela Secretaria Municipal de Finanças da Pref. De Goiânia. De posse do relatório utilizando-se o percentual de 5% previsto no CTN para apuração do faturamento. Considerando o objeto social da empresa, qual seja a prestação de serviços de transporte coletivo público urbano e intermunicipal de passageiros, transporte de passageiros e cargas, através da locação de veículos com postos de serviços de condutores de veículos e de controle de tráfego, locação de veículos automotores e terceirização de mão de obra, inclusive digitador, operador de computador, trabalho braçal, motorista, conservação e limpeza, vigilância armada e desarmada e demais atividades de prestação de serviços. Deve-se esclarecer que a empresa não apresentou nenhum dos documentos previstos em TIAD para o período de 12/1996 a 07/2004.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 19/10/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 27/10/2005.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 155 a 172.

O processo foi baixado em diligência, fls. 182 a 190. A autoridade fiscal manifestou-se esclarecendo que a fiscalização havia sido iniciada em Goiânia, face a empresa estar sob aquela circunscrição e por determinação judicial teve sua transferência para São Paulo Oeste, motivo pela qual a fiscalização foi interrompida. Por determinação da Direção Geral da SRP a fiscalização foi reiniciada na DRP SP, porém exercida pelos mesmos auditores anteriores, que foram provisoriamente direcionados para SP. Contudo, quando do encaminhamento das NFLD, em função de problemas financeiros para manutenção dos auditores fora de sua unidade de lotação, os mesmos retornaram a Goiânia, local de onde foram postadas as NFLD e AI.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência, total do lançamento, fls. 207 a 215.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 227 a 247. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

O procedimento deve ser declarado nulo tendo em vista que o MPF possui vício insanável, qual seja falta de assinatura da autoridade outorgante.



A fiscalização foi realizada por fiscal de outra circunscrição, o que torna nulo o procedimento.

Parte do lançamento encontra-se decadente.

Inexiste no auto em questão a devida motivação, qual seja o fato que originou o crédito, uma vez que o auditor responsável se utilizou do procedimento de aferição indireta para o arbitramento do lançamento simplesmente informando simplesmente a forma utilizada para cálculo do tributo. Vislumbra-se que ao contrário do descrito na DN, a motivação para utilização da aferição não foi feita de forma exaustiva e explícita de forma a trazer à contribuinte a certeza do procedimento realizado.

È do conhecimento da autoridade fiscal de que toda a documentação contábil, fiscal e previdenciária foram furtadas, razão porque a empresa não atendeu as intimações para apresentação dos documentos.

Se a lei não estabelece a metodologia a ser adotada no tocante ao arbitramento das contribuições sociais, não pode o agente previdenciário ao seu alvedrio, com base em critérios por ele mesmo criados levar a efeito tal arbitramento.

A fiscalização não cumpriu as determinações constantes do art. 100 da IN 100/2003, nestes termos descreve que a retenção prevista no art. 149, ou seja informa a autoridade fiscal que não foi cumprido o dever de verificar, junto ao tomador, se ocorreu ou não o recolhimento por parte do tomador, evitando o pagamento em duplicidade.

Sabe-se que a exigência de discriminar os materiais e equipamentos pode ser substituída por discriminativo anexo à nota fiscal de serviços, fazendo apenas alusão a tais materiais.

O fato gerador da presente exação não esta devidamente identificado no relatório fiscal, pois os indícios que levaram a presunção não são fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que o erro na identificação do fato gerador, importa nulidade do lançamento.

Requer ainda, seja acolhida toda a matéria trazida no presente recurso para que seja determinada a improcedência do lançamento.

A Receita Previdenciária encaminhou o recurso a este conselho, sem a apresentação de contra-razões .

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 252. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES:**

Em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa. Destaca-se como passos necessários a realização do procedimento:

- *autorização por meio da emissão do Mandato de Procedimento Fiscal – MPF- F e complementares, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandato, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o atuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.*

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida fundamentação das contribuições não lhe confiro razão. Não só o relatório fiscal se presta a esclarecer as contribuições objeto de lançamento, como também o DAD – Discriminativo analítico de débito, que descreve de forma pormenorizada, mensalmente, a base de cálculo, as contribuições e respectivas alíquotas. Sem contar, ainda, o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito que traz toda a fundamentação legal que embasou o lançamento. Identificamos que o item 1.2 do relatório fiscal destaca não apenas o fato gerador como a legislação que embasa a sua cobrança. Destaca-se, ainda, que o item 1.3 do dito relatório- menciona o auditor o anexo I, as fls. 113 a 131, onde encontra-se planilhado todos os fatos geradores individualmente.

Desse modo, que a utilização da aferição indireta é cabível sempre que não seja possível a correta identificação dos fatos geradores. Ao contrário do descrito pelo recorrente, entendo que o auditor prestou os esclarecimentos necessários que embasaram o lançamento, pois a não apresentação da documentação durante o procedimento fiscal acarreta a responsabilidade do infrator invertendo-se o ônus da prova. O fato de a empresa ter



apresentado boletim de ocorrência não é suficiente para afastar a exigência fiscal. Em ocorrendo um sinistro deve a empresa, o mais rápido possível, procurar meios de reconstituir os documentos, visando o cumprimento da legislação tributária.

Registre-se, ainda, quanto a alegação de ausência de assinatura nos MPF da autoridade emissora, que desnecessária, tendo em vista o reconhecimento da assinatura eletrônica, nos termos do art. 7º da Portaria MPS/SRP nº 3031, descrita no próprio documento.

Quanto a alegação de que o procedimento foi realizado por auditor de outra circunscrição, portanto incompetente para a realização do lançamento o que levaria a nulidade de todo o procedimento, razão não confiro ao recorrente.

A fiscalização ocorreu no domicílio fiscal designado pela própria empresa, considerando que inicialmente encontra-se a empresa na circunscrição da DRP de Goiânia, porém por determinação judicial fora o domicílio alterado para DRP – São Paulo Oeste. Conforme descrito na informação fiscal, devidamente cientificada ao recorrente, o procedimento teve início na DRP Goiânia, mas foi interrompido para que fosse iniciado no novo domicílio. Ocorre que os auditores que haviam iniciado o procedimento em Goiânia, foram deslocados temporariamente para São Paulo para continuidade do procedimento, tendo sido emitidos MPF, TIAD, em São Paulo, inclusive com a assinatura de representante da empresa, o que demonstra que o procedimento, atendendo a mudança de domicílio foi realizado em São Paulo. Todavia, por problemas de orçamento e considerando que toda a fase investigativa e havia-se encerrado, retornaram os auditores para Goiânia, de onde encaminharam os documentos (NFLD e AI).

Face o relatado, é possível esclarecer que o procedimento foi realizado dentro da circunscrição da DRP – São Paulo, tendo apenas o encaminhamento via correio partido de Goiânia, o que em absoluto, provoca a nulidade do procedimento.

*No mesmo sentido manifestou-se o Conselheiro Marco André Ramos Vieira em declaração de voto da empresa MI Montreal, senão vejamos:*

*Os trabalhos realizados por meio de equipe fiscal em outra localidade da desejada pelo sujeito passivo não ocasiona o cerceamento do direito de defesa, uma vez que a fiscalização caracteriza-se por uma fase investigativa, precedente à fase litigiosa. Na fase de investigação, o Auditor utilizará das prerrogativas do art. 142 do CTN, verificando a ocorrência do fato gerador, constituindo o crédito tributário, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo, e se for o caso, aplicando a penalidade. Sendo essa etapa exclusiva, e de ofício, tarefa da fiscalização, não há participação do sujeito passivo. Com a constituição do crédito, por meio do lançamento, haverá a notificação do sujeito passivo, momento a partir do qual lhe é facultada a impugnação do lançamento realizado; lhe sendo, aí sim, assegurado o contraditório e ampla defesa.*

*Nessa mesma linha de entendimento já houve posicionamento da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes no julgamento dos autos de n.º 10768.000478/2001-19, por meio do Acórdão de n.º*

201-79261, cuja ementa, publicada no Diário Oficial da União de 15 de fevereiro de 2007, transcrevo a seguir:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

*Não ocorre incompetência da autoridade quando esta, embora competente, seja de jurisdição diversa do domicílio fiscal da contribuinte e efetue o lançamento. Também não há, em decorrência deste fato, cerceamento ao direito de defesa, posto que o procedimento de fiscalização caracteriza-se por ser inquisitorial. Somente após a ciência do lançamento, momento em que algo é imputado ao contribuinte, estará garantido o direito à ampla defesa.*

**CPMF. ADIANTAMENTO SOBRE O CONTRATO DE CÂMBIO - ACC.**

*Por se tratar de uma operação de crédito, o ACC se subsume ao disposto no § 1º do art. 16 da Lei nº 9.311/96, ou seja, deverão ser pagos exclusivamente ao beneficiário. O pagamento de modo diverso enseja a ocorrência do fato gerador previsto no inciso III do art. 2º da mesma lei. A dispensa trazida pela Portaria MF nº 6/97, art. 4º, II, refere-se à liquidação, ou seja, quando do encerramento do ACC.*

*Recurso negado."*

Ademais, o auditor fiscal, pode a critério da administração ser designada para realizar fiscalizações em todo o território nacional, desde que para isso esteja investido de competência para atuar em domicílio tributário diverso da sua lotação inicial. O instrumento que o autoriza a realizar o procedimento na empresa é o Mandado de Procedimento Fiscal, que na verdade investe a autoridade fiscal para atuar naquele procedimento, Portanto, nenhuma nulidade existe se formalmente designado para realizar o procedimento.

Por fim, ainda deve ser analisado a decadência argüida pelo recorrente. Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

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

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

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

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

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI 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 incoorre 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 incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incoorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar

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

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do

direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

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

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

*Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

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

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente, porque caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

Como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar; Chegar antes de; anteceder, ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição uma, tanto o é, que a doutrina e

jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexo ou complexivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

O mesmo raciocínio pode ser estendido para os casos em que devida a obrigação de efetuar o recolhimento, omitiu-se o contribuinte, por considerar não ser do mesmo a obrigação de efetuar o recolhimento. Ocorre, por exemplo, nos casos em que está obrigado a reter 11% do valor da nota fiscal em se tratando de empreitada ou cessão de mão de obra, nos casos de sub-rogação do produtor rural pessoa física, recolhimento de contribuição de terceiros etc.. Nos casos em que se atribui responsabilidade solidária, ou mesmo nos casos de isenção, onde descumpridor das regras que o qualificariam como isento de contribuições patronais, não efetua qualquer recolhimento da contribuição patronal. Relevante ainda, atribuir o mesmo raciocínio para os casos em que ocorre dolo, fraude ou simulação, como nos lançamentos que envolvem apropriação indébita.

Na verdade, entendo ser aplicável em regra o art. 173 do CTN, só passando para o § 4º do art. 150, nos casos em que se comprova o efetivo recolhimento, ou melhor, a antecipação de um recolhimento.

NO caso em questão observa-se o aproveitamento de GPS em relação a diversos fatos geradores apurados durante o procedimento fiscal, inclusive em relação a contribuição da parcela patronal, razão porque não existe como identificar referente a qual rubrica, podemos constatar o recolhimento.

No presente caso, os fatos geradores ocorreram entre as competências 12/1996 a 03/2001, o lançamento foi realizado em 19/10/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 27/10/2005. Dessa forma, em se tratando de diferenças de contribuições inclusive com a descrição de recolhimentos, considero aplicável o art. 150, §4º, assim, decadentes as contribuições até 09/2000.

### **DO MÉRITO**

No recurso em questão, o contribuinte resumiu-se a atacar a validade do procedimento fiscal, sem refutar, qualquer dos fatos geradores apurados, pelo contrário atacou lançamentos em relação a retenção de 11%, sem fazer referência a contratação de transportador autônomo objeto desta NFLD, conforme descrito no relatório fiscal, DAD e FLD . Dessa forma, em relação aos fatos geradores objeto da presente notificação, como não houve recurso expresso aos pontos da Decisão-Notificação (DN) presume-se a concordância da recorrente com a DN.

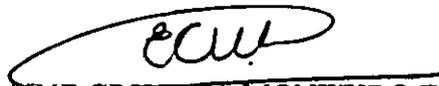
Uma vez que houve concordância, lide não se instaurou e, portanto, deve ser mantida a Decisão-Notificação.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da Decisão-Notificação, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar a presente notificação.

### **CONCLUSÃO**

Voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO, para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que se exclua do lançamento, face a aplicação da decadência quinquenal, as contribuições até a competência 09/2000, e no mérito voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

Sala das Sessões, em 7 de maio de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora