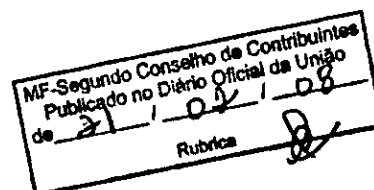




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº	37001.000076/2006-39
Recurso nº	141.321 Voluntário
Matéria	Aferição Indireta
Acórdão nº	205-00.059
Sessão de	20 de novembro de 2007
Recorrente	MUNICÍPIO DE EXTREMA - PREFEITURA MUNICIPAL E OUTRO(S)
Recorrida	DRP - VARGINHA/MG



Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/1998

Ementa: OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A fiscalização, ao proceder lançamento substituto, não irá realizar nova investigação.

O prazo decadencial para a exigência de contribuições previdenciárias é o previsto na Lei 8.212/1991.

Respondem, no período, solidariamente pelas contribuições previdenciárias o prestador e o tomador de serviços mediante cessão de mão-de-obra, conforme as determinações da Lei 8.212/1991.

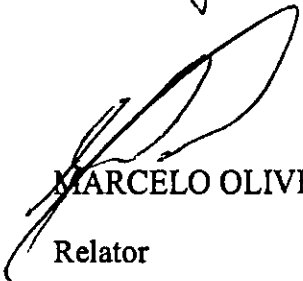
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

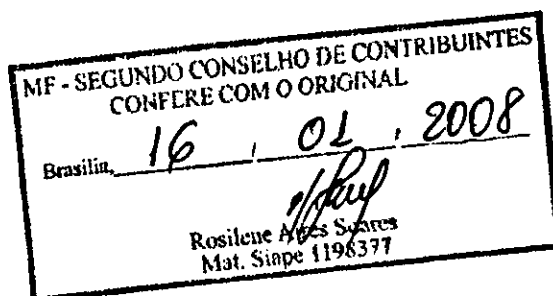
ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de decadência suscitada, e no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Marco André Ramos Vieira, apresentará o voto vencido.


JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES

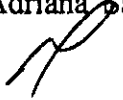
Presidente

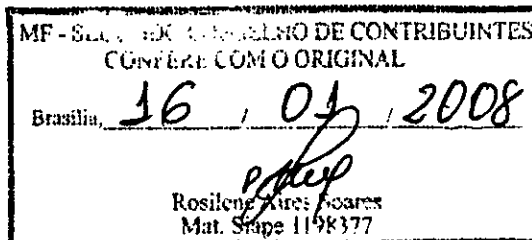

MARCELO OLIVEIRA

Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Misael Lima Barreto.





Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária, em Varginha/MG, Decisão-Notificação (DN) 11.431.4/0104/2006, fls. 093 a 0108, que julgou procedente o lançamento, efetuado pela Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) 35.717.652-9, por descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 040 e 041, a recorrente contratou a empresa Atalaia Serviços Profissionais S/C Ltda. para a prestação de serviços de limpeza pública, coleta de lixo e varrição de ruas, mas não se eximiu da responsabilidade solidária ao não comprovar que a empresa prestadora possui escrita contábil regular, não apresentar as folhas de pagamento do pessoal colocado à disposição da contratante, nem as guias de recolhimento relativas a essa mão-de-obra. O lançamento foi procedido por aferição indireta.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos, detalhados e claros no RF e nos demais anexos da NFLD.

Contra a autuação, a notificada apresentou impugnação, fls. 045 a 073, acompanhada de anexos.

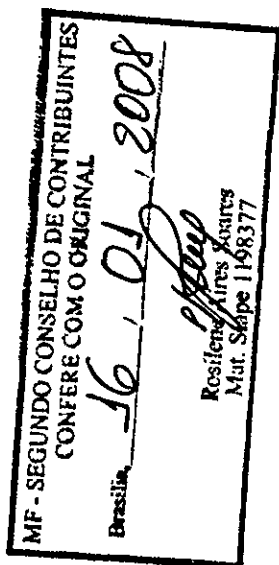
A DRP analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente o lançamento, fls. 093 a 0108.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 0114 a 0152.

No recurso, a recorrente alega, em síntese, que:

1. Não se exige da recorrente depósito recursal;
2. Há necessidade de intimação do Ministério Público para intervir no processo;
3. O lançamento é nulo, pois o Fisco não obedeceu a requisitos essenciais indispensáveis ao lançamento tributário;
4. Todos os atos fiscalizatórios externos são subordinados à emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), por determinação da Legislação;
5. A legislação determina que o MPF seja assinado pela autoridade emissora, fato que não ocorreu e sua ausência gera a nulidade de todo o procedimento fiscal;
6. Assim, requer a declaração de nulidade de todo o procedimento fiscal;
7. Outro ponto irregular é que o servidor que emitiu o MPF originário não é a mesma que emitiu o MPF Complementar (MPF-C), conforme determina a legislação;

8. Pelo motivo acima, é nulo todo o procedimento fiscal;
9. A fiscalização sustentou que não é necessária a emissão do TIAF, uma vez que tal documento foi extinto com a entrada em vigor da Instrução Normativa (IN) 100/2003;
10. A legislação - Decreto 70.235/1972, aplicado subsidiariamente nas questões previdenciária, por determinação do Decreto 3.048/1999 - dispõe ao contrário;
11. Assim, pela ausência de TIAF, requer seja dado provimento ao recurso, para declarar o feito nulo;
12. O prazo decadencial de dez anos, previsto na Lei 8.212/1991, é inconstitucional;
13. Deve ser utilizada a decadência quinquenal, prevista no Código Tributário Nacional (CTN),
14. A par da alegação da decadência quinquenal já posta, há ilegalidade na cobrança com prazo decadencial de dez anos, pois o Decreto 20.910/1932 preceitua que a decadência, no caso de exigências contra a Fazenda Municipal, é de cinco anos;
15. Diante do exposto, impõe-se que seja reconhecida e decretada a prescrição;
16. Não foi emitido TIAD para a ação fiscal;
17. O Fisco não pode decidir que não há ilegalidade no fato de não ter emitido novo TIAD, porque o contribuinte não cumpriria a intimação;
18. Como o ato administrativo foi praticado sem observância às normas legais (emissão de TIAD), é nulo de pleno direito;
19. Não se pode imputar responsabilidade solidária à recorrente, pois a mesma é um ente público;
20. A solidariedade não pode ser aplicada ao bel prazer da fiscalização;
21. Primeiro, é indispensável que se comprove que o contribuinte de fato não pagou o tributo;
22. Não se pode aplicar o mecanismo da aferição para o lançamento de crédito contra os Municípios;
23. Para a utilização da aferição, a recorrente tem que ser omissa quanto a apresentação de documentos, só que ela não pode ser declarada omissa, já que não foi intimada para tanto;
24. É inquestionável a incorreção do cálculo da aferição;



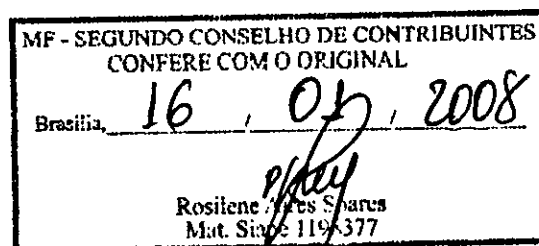
25. O cálculo foi efetivado com base em artigo da IN 03/2005, para um fato gerador que ocorreu nos anos de 1996 e 1997;

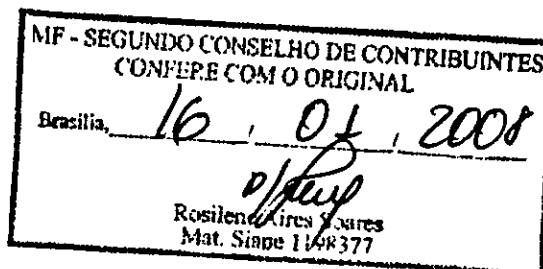
26. A legislação citada, CTN, determina que a retroatividade da Lei somente é possível nos casos de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização e que não se pode aplicar legislação posterior à ocorrência do fato gerador para se atribuir responsabilidade tributária a terceiros;

27. Por fim, requer que: a) determine-se a intimação do Ministério Público; b) decrete-se a nulidade da presente NFLD, por ausência de MPF e do TIAF; c) decrete e reconheça a decadência na constituição do crédito; d) decrete e reconheça a prescrição na constituição do crédito; e) seja dado provimento ao recurso, para afastar a responsabilidade da recorrente; e f) seja dada procedência ao recurso, face à duplicidade de lançamento com a NFLD citada.

A DRP apresentou contra-razões ao recurso, em síntese, ratificando a decisão já proferida, fl. 0156.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro MARCELO OLIVEIRA, Relator.

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele se deve tomar conhecimento.

Da Preliminar

Preliminarmente, esclarecemos à recorrente que não há determinação legal para que o Ministério Público esteja presente no Processo Administrativo Fiscal.

Quanto à obediência a requisito essencial indispensável ao lançamento tributário, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), a recorrente confunde servidor público (pessoa física) com autoridade (função administrativa).

A legislação que trata do MPF é clara nesse ponto.

DECRETO 3.969/2001:

Art. 6º O Mandado de Procedimento Fiscal será emitido pelas seguintes autoridades do Instituto Nacional do Seguro Social, permitida a delegação:

I - Diretor de Arrecadação;

II - Coordenador-Geral de Fiscalização; e

III - Titular da área de fiscalização das Gerências-Executivas.

...

Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de substituição, inclusão ou exclusão de servidor responsável pela sua execução, bem assim as relativas a tributos a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), pela autoridade outorgante do MPF originário, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

Pela simples leitura do texto, fica claro que quem possui competência para a emissão do MPF são as funções, que são ocupadas por servidores públicos, que as ocupam por determinado período na administração pública. Ressalte-se que é permitida sua delegação.

Todos os MPF anexados estão assinados.

Inclusive, cabe destacar que com o surgimento do MPF, a partir da expedição do decreto acima citado, há muito mais transparência na atuação da fiscalização tributária, pois em todos os MPF há um código de acesso, que possibilita que o contribuinte possa verificar sua autenticidade.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 01, 2008
Rosilene Aires Soares
Mat. SIAPE 1198377

Foram emitidos MPF para essa ação fiscal, como demonstram os anexos, fls. 016 a 037.

Portanto, não há que se falar em nulidade por falta de requisito essencial, o MPF.

Outro ponto a esclarecer à recorrente é que essa NFLD refere-se - como citado no RF, fl. 041, e na DN, fl. 0101 - há valores já lançados e posteriormente retirados de outra NFLD, 35.457.320-9, devido a vício formal.

Esta operação fiscal teve por objetivo realizar novo lançamento em substituição àquele. Ressalte-se que esta situação não deve ser confundida com a revisão de ofício do lançamento prevista no art. 149 do CTN.

A decisão que anula o lançamento fiscal por vício formal, também conhecida como "decadência processual", desconstitui o crédito sem conhecer do mérito

Esses processos retornam à repartição lançadora para que se refaça a exigência, mediante um novo processo administrativo - lançamento sobre a mesma situação fática e com o mesmo critério jurídico. Há previsão legal para essa situação.

Lei 8.212/1991:

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

...

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Essa ação é realizada por procedimento sumário, com o objetivo de lançar créditos previdenciários apurados e lançados em ação fiscal anterior, mas cujo lançamento tenha sido julgado nulo, por decisão administrativa ou judicial, em decorrência de vícios formais insanáveis.

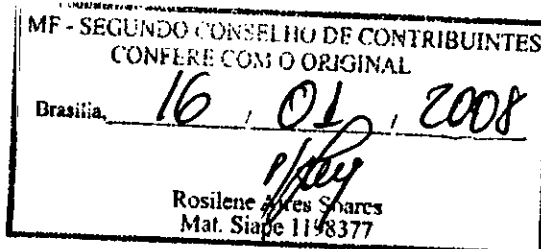
A fiscalização, nesse tipo de ação, somente verifica se houve extinção ou suspensão da exigibilidade do crédito tributário, certifica-se da procedência da exigência, quanto ao mérito, sem, no entanto, realizar nova fase investigatória e, por fim, lança os créditos previdenciários constantes do processo original, corrigindo os vícios apontados na decisão que anulou o lançamento.

Assim, corretamente, fez a fiscalização.

Na época dos fatos, em que vigorava a Instrução Normativa (IN) 100/2003, não havia a determinação legal para a emissão do TIAF, como demonstra todo o Título VII da citada IN, que regulava as atividades fiscais.

Não há que se falar em falta de ciência da atividade fiscal, pois o MPF já cumpria esse papel.

Portanto, não há que se falar em nulidade pela falta de TIAF.



Quanto à constitucionalidade do prazo decadencial disposto na Lei 8.212/1991, cabe ressaltar que o Segundo Conselho, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovou - na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, publicada no D.O.U. de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28 - a Súmula 2, que dita:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Portanto, o prazo decadencial determinado na Lei 8.212/1991 deve ser respeitado, inclusive quanto ao previsto no Decreto 20.910/1932.

Como já esclarecemos, não há a necessidade de emissão de Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) nesse tipo de ação fiscal, pois não há fase investigatória.

Não havendo fase investigatória, não há necessidade de se reexaminar documentos, nem, conseqüentemente, solicitar sua apresentação.

Do Mérito

Já quanto ao mérito, esclarecemos à recorrente que com a publicação em 24 de novembro de 2006 no DOU do Parecer nº AGU/MS-08/2006 adotado pelo Advogado-Geral da União e aprovado pelo Presidente da República, toda a Administração Federal está vinculada ao cumprimento da tese jurídica nele fixada, conforme previsão nos artigos 40 e 41 da Lei Complementar nº 73/1993.

Do referido Parecer infere-se o seguinte: entre a vigência do Decreto-Lei nº 2.300/86, até a Lei nº 9.032/1995, a Administração Pública não responde solidariamente, em nenhuma hipótese, pelas contribuições previdenciárias. Os artigos 30, VI, e 31 da Lei de Custeio são inaplicáveis ante a norma específica referente a licitações e contratos públicos (Decreto-Lei nº 2.300/86 e Lei nº 8.666/93).

Com a entrada em vigor da Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995, que conferiu nova redação ao parágrafo 2º do art. 71 da Lei nº 8.666/93; há remissão expressa ao art. 31 da Lei de Custeio.

Nesse sentido é o disposto no caput e no §1º do art. 71 da Lei nº 8.666/93, nestas palavras:

Art. 71. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais, resultantes da execução do contrato.

§ 1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos referidos neste artigo, não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e uso das obras e edificação, inclusive perante o Registro de Imóveis.

Por sua vez, o disposto no art. 31 da Lei de Custeio (responsabilidade solidária na cessão de mão-de-obra) somente é aplicável a partir da vigência do novo parágrafo 2º do art. 71 da Lei 8.666/93, na redação conferida pela Lei nº 9.032/1995, e até 31/01/1999 (quando

Two handwritten signatures in black ink, located at the bottom right of the page.

passa a vigor a retenção de 11% -a partir de 01/02/99 -, conforme a Lei n.º 9.711/1998, nestas palavras:

§ 2º A Administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (redação dada pela Lei nº 9.032/95).

Portanto, o período de lançamento está respaldado pela fundamentação legal e pelo Parecer da AGU.

Ressaltamos que a responsabilidade solidária está devidamente prevista na legislação, que não difere ente público.

Lei 8.212/1991:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

...

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

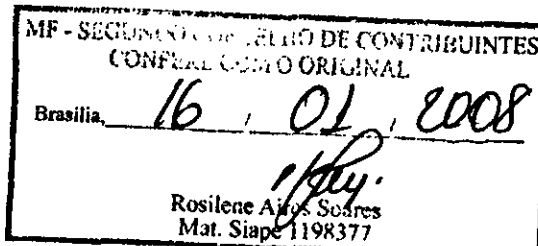
...

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (Incluído pela Lei nº 9.032, de 28.4.95)

Portanto, pela leitura e interpretação dos dispositivos legais, fica claro que existia a responsabilidade solidária da recorrente com a prestadora de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, assim como havia forma para que a recorrente se elidir dessa responsabilidade.

Quanto à necessidade de verificação se a prestadora de serviço cumpriu com sua obrigação, esclarecemos que essa necessidade não existe, pois a solidariedade em questão não possui benefício de ordem, como citado no texto legal acima.

A solidariedade também está prevista no Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei 5.172/1966.



Responsabilidade solidária em matéria tributária somente se aplica em relação ao sujeito passivo (solidariedade passiva) e decorre sempre de lei, não podendo ser presumida ou resultar de acordo das partes, nem comporta benefício de ordem.

Benefício de ordem significa que, quando duas ou mais pessoas se apresentam na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, cada uma responde pelo total da dívida inteira. A exigência do tributo pelo credor poderá ser feita, integralmente, a qualquer um ou a todos coobrigados sem qualquer restrição ou preferência. De acordo com o art. 124 do CTN, são solidários, perante o Fisco, os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os designados expressamente pela lei, como determinado na Lei 8.212/1991 citada acima.

Portanto, como a solidariedade não comporta benefício de ordem, a exigência do tributo foi efetuada em um dos coobrigados, no caso, a recorrente.

Como a responsabilidade solidária está prevista na Legislação, os meios para eximi-la também o estão.

No recurso não encontramos prova apresentada pela recorrente que comprove a alegação de que os valores exigidos estão pagos.

Quanto ao método utilizado para o lançamento, aferição, a legislação, como corretamente expôs a recorrente, determina que a notificada tem que ser omissa, ou apresente documentação que não possua os requisitos legais para sua utilização.

Há informação, no RF, que não foram disponibilizados à fiscalização documentação, devidamente solicitada por Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), emitido à época do lançamento original.

Mas o presente caso, como já ressaltamos, não trata de novo lançamento, com necessidade de investigação fiscalizatório, mas sim de lançamento substituto.

Com isso, a recorrente teve, por várias vezes, a oportunidade de provar equívocos e erros efetuados pela fiscalização, fato que não fez e não faz.

Quanto à forma de cálculo para a aferição, a fiscalização seguiu o que determina o CTN, pois foi utilizado somente um novo critério de apuração.

Como regra geral, a lei aplicável ao lançamento é a lei que estava vigente na data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 144).

O fato de ser a lei aplicável ao lançamento aquela em vigor na data do fato gerador, mesmo que já revogada na data do lançamento, é denominado princípio da ultratividade da lei tributária. Dizer que uma lei é ultrativa significa exatamente isso: ela é a lei que rege os fatos geradores ocorridos durante sua vigência e será ela a lei aplicada, mesmo que, no momento de sua aplicação, não mais esteja mais vigendo.

Como exceção a esse princípio, o § 1º do art. 144 do CTN estabelece regra. Trata ele de hipóteses em que será aplicada ao lançamento uma lei que não estava ainda vigente na data da ocorrência do fato gerador. Nesses casos, a lei retroagirá para alcançar fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. É a seguinte a sua redação:

"Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros."

Esse dispositivo traz para o âmbito do Direito Tributário a regra geral segundo a qual as leis processuais (nesse ramo do Direito, o mais correto é falar em leis procedimentais) têm aplicação imediata.

Vejam um exemplo de aplicação dessa exceção do § 1º do art. 144:

A lei que instituiu a CPMF, em seu texto original, proibia a utilização dos dados a ela relativos para o cruzamento de informações e lançamento de outros tributos.

Em 2001 foi feita uma alteração nessa lei, de forma que passou a constar dela disposição exatamente contrária, autorizando o uso de dados relativos à CPMF para lançamento de outros tributos. Pois bem, trata-se de lei que ampliou os poderes de investigação do fisco. A fazenda tem feito lançamentos de tributos cujos fatos geradores ocorreram antes de 2001, com base nos dados de movimentação financeira obtidos a partir da CPMF, e o Poder Judiciário tem entendido legítimo esse procedimento, com base no art. 144, § 1º, do CTN.

Logo, o montante de tributo a ser pago será calculado com base na lei vigente na época de ocorrência do fato gerador. Entretanto, eventuais inovações procedimentais relativas aos critérios (fáticos) de apuração, processos de fiscalização, poderes de investigação do fisco, introduzidas após a ocorrência do fato gerador, mas antes da conclusão do lançamento, aplicam-se a esse mesmo lançamento (tenha ou não ele já sido iniciado). O mesmo vale para a legislação que tenha concedido maiores garantias ou privilégios ao crédito, exceto, nesse caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros (uma vez que a lei que atribua responsabilidade é lei tributária material, e não procedimental).

O CTN autoriza a utilização, no lançamento, de lei posterior à ocorrência do fato gerador que tenha alterado **critérios de apuração**, por exemplo, um determinado parâmetro de amostragem ou um método de arbitramento/aferição, enfim, procedimentos relacionados à matéria de fato.

A responsabilização de terceiro (recorrente), vedada pelo CTN em aplicação de nova legislação, já existia na Lei, como demonstra os textos legais acima citados.

Devemos deixar consignado, também, que a aplicação da nova regra foi mais benéfica à recorrente.

Na época da ocorrência do fato gerador, vigorava a Ordem de Serviço (OS) 176/1997.

OS 176/97:

11 - Quando a fiscalização comprovar, no exame da escrituração contábil e de outros elementos, que a empresa não registra o movimento real da mão-de-obra utilizada, do faturamento e do lucro, ou quando a empresa não apresentar a escrituração contábil ou estiver

legalmente dispensada dessa obrigação, o salário-de-contribuição será apurado com base no valor bruto da nota fiscal de serviço, fatura ou recibo, de acordo com os percentuais mínimos abaixo fixados, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário:

ATIVIDADE	PERCENTUAL
a) Transporte de cargas e passageiros	25%
b) Outras atividades	40%

Já na legislação aplicada, Instrução Normativa 3/2005, determina percentual menor.

IN 3/2005:

Art. 602. Nos serviços de limpeza em que houver a previsão de fornecimento de material e de utilização de equipamento, próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, se os valores estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na respectiva nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra não poderá ser inferior a:

I - vinte e seis por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, na limpeza hospitalar;

II - trinta e dois por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, nos demais serviços de limpeza.

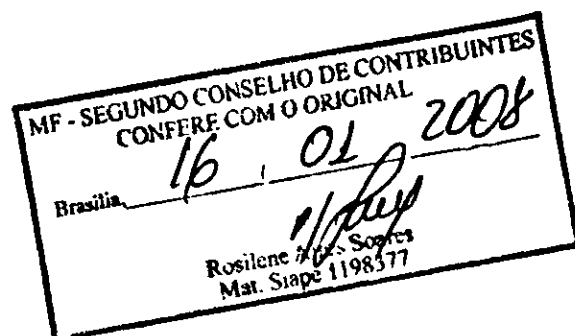
Assim, o montante de tributo lançado possuiu uma base menor (trinta e dois por cento) do que o previsto na época de ocorrência do fato gerador (quarenta por cento).

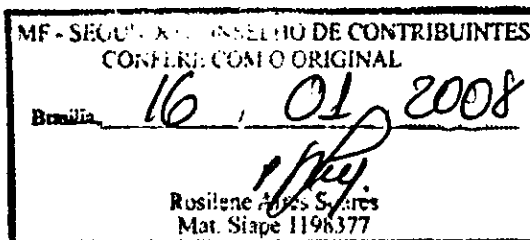
Esclarecemos, novamente, que não houve mudança na responsabilização de terceiro, pois a responsabilização era a mesma no que tange à Lei.

Por fim, de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso, mantendo a decisão de primeira instância.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 2007.

MARCELO OLIVEIRA





Declaração de Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA.

Quanto à aplicação da Instrução Normativa n.º 3/2005 ao presente caso, assiste razão à recorrente. De acordo com o disposto no art. 144, § 1º do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Antes de uma análise da questão é mister definir o que se entende por critério de apuração e processos de fiscalização. Tais conceitos relacionam-se ao aspecto formal, procedimental, do lançamento. O termo critério de apuração é utilizado na impossibilidade da obtenção direta da base de cálculo, nos casos de aferição indireta desta. Assim, relaciona-se ao lançamento por arbitramento, tendo em vista que o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas e o sujeito passivo tem que ser expresso em lei, conforme previsão no art. 97 do CTN. Havendo a possibilidade de aferição direta, pelo fato de a autoridade fiscal conseguir reunir todos os elementos, aplica-se o *caput* do art. 144 do CTN, não há retroação. Entretanto, há casos em que não é possível a identificação da base de cálculo, seja por omissão ou sonegação do contribuinte, mas mesmo nessas hipóteses o Auditor Fiscal não pode deixar de lançar o tributo, até mesmo pela indisponibilidade deste. Assim, utilizará os critérios, definidos na legislação, para se apurar a base de cálculo.

O critério, portanto, é uma medida de comparação, apreciação, de algo, no caso a base de cálculo do tributo. Em relação às contribuições previdenciárias, a base de cálculo é a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados, mas não sendo possível identificar tal remuneração, a autoridade terá que utilizar um critério para apurar a base de cálculo. Esse critério pode ser os serviços contidos em uma nota fiscal, ou a área construída de um imóvel, por exemplos.

Ao aplicar a Instrução Normativa n.º 3/2005 para fatos geradores ocorridos durante os anos de 1997 e 1998, a Receita Previdenciária, ao contrário de sua afirmação, violou o disposto no art. 144, § 1º do CTN. Nesse sentido acompanhe:

A exegese conferida pela Receita Previdenciária ao art. 144, § 1º do CTN foi equivocada. É bem verdade que novos critérios de apuração podem ter efeito retroativo, e no momento do lançamento se reportarem a fatos geradores pretéritos, conforme expressamente disposto na primeira parte do art. 144, § 1º do CTN. Contudo, não se pode olvidar do previsto na segunda parte desse mesmo dispositivo, nestas palavras:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos

Handwritten signature and initials at the bottom right of the page.

critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (grifei)

(...)

Assim, a aplicação retroativa não pode influenciar na responsabilidade tributária de terceiros. No presente caso, o pressuposto para o cálculo do valor devido foi a atribuição de responsabilidade solidária a um terceiro, no caso a recorrente. Para exemplificar, caso a empresa tivesse elidido a responsabilidade sob a égide da normatização em vigor em 1997, um novo ato normativo não poderia cobrar qualquer diferença sob a alegação de que se trata de um novo critério de apuração.

O equívoco de se aplicar retroativamente a IN n.º 3/2005, ao presente caso, ainda é mais gritante, tendo em vista que para verificar o não cumprimento das exigências para elisão utilizou-se a Ordem de Serviço INSS n.º 176, atribuindo-se a responsabilidade solidária por meio dessa norma. Ao passo que para apurar o *quantum* devido, a fiscalização aplicou a IN n.º 3/2005. Houve uma combinação indevida de normas para um mesmo fato.

Uma vez que a Decisão-Notificação não verificou tal erro, merece ser anulada. Devem os autos retornar à fiscalização, para utilização da OS n.º 176 como fundamento para apuração do *quantum debeatur*, após deve ser intimado o recorrente, reabrindo-se o prazo para impugnação.

CONCLUSÃO:

Voto por ANULAR a Decisão-Notificação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 2007.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

