



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.722852/2010-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-006.002 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de fevereiro de 2020
Recorrente PLENO CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

SALÁRIO-EDUCAÇÃO. EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO.

A empresa de trabalho temporário é obrigada a recolher, no prazo definido em lei, as contribuições previdenciárias, assim como a contribuição a terceiros (inclusive ao salário-educação) incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços e sobre a remuneração dos trabalhadores temporários.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CIÊNCIA E INTIMAÇÃO. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Tendo o Mandado de Procedimento Fiscal MPF sido emitido e o sujeito passivo cientificado de acordo com as normas legais que o regem, o mesmo é plenamente válido, não cabendo a nulidade da autuação.

DECISÕES JUDICIAIS.

As decisões judiciais apresentadas pelo contribuinte que somente foram proferidas após a ciência do sujeito passivo do auto de infração não invalidam o lançamento realizado, pois quando de sua lavratura, não havia decisão judicial a respeito.

Caberia ao contribuinte demonstrar que, quando da lavratura do auto de infração, haveria decisão judicial que lhe garantisse tutela antecipada, sem que houvesse sido atribuído efeito suspensivo a essa, ou ainda, que há houvesse trânsito em julgado.

Inexiste, no caso em questão, descumprimento ou inobservância de decisão judicial.

ÔNUS DA PROVA.

Compete ao contribuinte a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do crédito tributário regularmente apurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Chiavegatto de Lima, Martin da Silva Gesto, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente convocada), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10480.722852/2010-30, em face do acórdão nº 012-62.320, julgado pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ1), em sessão realizada em 19 de dezembro de 2013 no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata-se de crédito tributário lançado pela autoridade fiscal em nome do sujeito passivo acima identificado, relativo às contribuições sociais devidas pela empresa aos terceiros. O crédito tributário apurado, consolidado em 11/10/2010, com ciência pessoal pelo interessado em 25/10/2010, consubstancia-se no valor originário de R\$457.341,14, que acrescido de multa e juros totaliza a quantia de R\$761.648,29, sendo relativo ao período de apuração de 01/2006 a 12/2008. (DEBCAD: 37.292.4719).

Os fatos geradores de contribuições previdenciárias, objeto deste Auto de Infração, não foram declarados até o início do procedimento fiscal nas GFIP's, conforme preceitua o art 32, da Lei 8.212/1991.

De acordo com o Relatório Fiscal (RF), em síntese, foram identificados os seguintes fatos geradores:

Divergência

Folha de Pagamento x GFIP: Mediante análise realizada nas folhas de pagamentos apresentadas e as GFIP's armazenadas nos sistemas corporativos da SRFB, constatou-se divergências nas remunerações pagas aos segurados empregados. Tais divergências foram lançadas nos levantamentos: F1, F11 e F12 FOLHA DE PAGAMENTO (FPAS 515) e F2, F21 e F22 FOLHA DE PAGAMENTO (FPAS 655).

Pagamento de Reembolso nas Folhas de Pagamento: Por intermédio dos Termos de Intimação Fiscal nº 06 e nº 07 foi solicitado ao sujeito passivo que informasse do que se tratavam as rubricas pagas nas folhas de pagamentos a título de "REEMBOLSO TRAN" e "REEMBOLSO EXTRA FAT". Contudo, nas datas aprazadas, o contribuinte não prestou os esclarecimentos necessários à fiscalização. Assim, os reembolsos foram considerados como tributáveis para Previdência Social, sendo a base de cálculo lançada nos levantamentos: RF, RF1, R2 e R21 REEMBOLSO FOLHA.

Divergência entre Folha de Pagamento e RAIS: Em 13/09/2010, o sujeito passivo foi regularmente intimado, a prestar esclarecimentos quanto às divergências existentes entre as remunerações constantes nas folhas de pagamentos de salários e as declaradas na Relação Anual de Informações Sociais RAIS.

Entretanto, o contribuinte prestou esclarecimentos insuficientes, motivo pelo qual foi efetuado o lançamento nos levantamentos: DR, DR1 e DR2 DIVERGÊNCIA RAIS X FOLHA. Informa o Relatório Fiscal que nas competências 13/2007 e 13/2008 (13º salário) a divergência foi corrigida, haja vista que só após a intimação foram apresentadas as folhas de pagamentos corretas.

Salário utilidade – alimentação: Mediante a lavratura dos Termos de Intimação Fiscal nº 01 e 02 foi solicitado ao sujeito passivo o comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

Entretanto não comprovou que atendia aos requisitos previstos na legislação para fornecer alimentação a seus empregados, constituindo, portanto, em nítida parcela salarial "in natura" nos termos do art. 458 da CLT. A base de cálculo considerada pela fiscalização como tributável foi lançada nos levantamentos SU e SU1 SALÁRIO

UTILIDADE ALIMENTAÇÃO.

Informa ainda o Relatório Fiscal que todas as guias da previdência social, no código de pagamento 2100 (Empresas em Geral) e 2119 (exclusivo para Outras Entidades), relativas ao período de 01/2006 a 12/2008, foram deduzidas (apropriadas) dos créditos previdenciários ora constituídos, estando relacionadas no relatório "RDA Relatório de Documentos Apresentados", anexo ao auto de infração. Estes pagamentos foram efetuados pela empresa antes do início do procedimento fiscal e se referem a valores declarados e não declarados em GFIP, estas também entregues antes do início da ação fiscal. Saliente-se que os valores declarados nas GFIP, antes do início deste procedimento fiscal, foram lançados no levantamento "G1 GFIP FPAS 515" e "G2 GFIP FPAS 655".

Neste sentido, destaca que os valores declarados nas GFIP's entregues antes do início da ação fiscal não foram objeto de lançamento na presente fiscalização porque já foram constituídos por meio da própria GFIP, que possui caráter declaratório e natureza jurídica de confissão de dívida.

Considerando que os fatos relatados ao longo do relatório configuram, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337A, inciso I II e III, do Código Penal, acrescentado pela Lei 9.983, de 14/07/2000, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, com comunicação à autoridade competente para posterior envio ao Ministério Público Federal.

A autoridade fiscal considerou que o sujeito passivo cometeu vários ilícitos tributários e aplicou a multa de ofício acrescida de 50%, conforme previsão no artigo 44, § 2º da Lei 9430/96.

Foi obedecido o princípio da retroatividade benigna no cálculo da multa. A autoridade fiscal anexou ao auto de infração a documentação embasadora do lançamento.

Da impugnação

O interessado apresentou sua impugnação em 17/11/2010, cujas alegações são apresentadas, a seguir, em síntese.

Primeiramente, solicita a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com base no art. 151, III do CTN. Solicita também que todos os autos de infração apurados na ação fiscal sejam julgados conjuntamente.

Das preliminares

Da lavratura do auto de infração por servidor incompetente Alega que o auto de infração foi lavrado por servidor incompetente, tendo em vista que não foi comunicada da inclusão do auditor Elias de Holanda Melo no MPF de nº 04.1.01.002010004735, datado de 10/maio/2010. Sem ter recebido qualquer intimação, a Impugnante teve conhecimento que no dia 19/maio/2010, houve alteração na referido MPF, acrescentando o Auditor Fiscal Elias de Holanda Melo, o que implica na impossibilidade do referido Auditor realizar a fiscalização, nos termos do art. 9º, § 1º, da Portaria nº 11.371/2007 c/c art. 59, inciso I do Decreto nº 70.235/72. Isto porque a citada Portaria determina que em havendo inclusão de novo Auditor Fiscal, o contribuinte deve ser cientificado, o que não ocorreu. Também não há qualquer registro de que o MPF foi prorrogado, o que igualmente compromete a legitimidade do Auditor Fiscal proceder com a Fiscalização. Com base no art. 59, I, do Decreto 70.235/72, entende pela nulidade do auto de infração por ter sido lavrado por servidor incompetente.

Da ausência dos Mandados de Procedimento Fiscal que comprovam a prorrogação tempestiva do prazo.

No caso em análise, o MPFF foi lavrado em 10/maio/2010, devendo ser concluído até o dia 07/setembro/2010. Entretanto, por razões estranhas, o referido prazo pode ser prorrogado, nos termos do art. 12 da Portaria 11.371/2007 da SRFB. A autoridade tem o dever de comunicar qualquer alteração nos MPF's, entretanto, isto não foi cumprido. Isto porque, ainda quando em vigor o prazo inicial do Mandado de Procedimento Fiscal MPFF que ensejou a auditoria realizada na impugnante, foi lavrado o Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, lavrado em 15/junho/2010. No entanto, apenas com relação aos tributos federais (PIS/COFINS/IRPJ/CSLL) (Doc 05). Entretanto, o impugnante indaga: por que ser lavrado um Termo de Continuação de Procedimento Fiscal, se o próprio MPF determinou que a fiscalização deveria ser procedida até o dia 07/setembro/2010?

Mas não foi só, isto porque, no dia 28/setembro/2010, foi lavrado o Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal dando ciência que a Fiscalização iria prosseguir, no entanto, exclusivamente com relação aos tributos federais (PIS/COFINS/IRPJ/CSLL) (Doc. 06).

Assim, em total descumprimento ao que dispõe o art 9º, § único, após expirado o prazo do MPFF, o Auditor Fiscal não comunicou a prorrogação da fiscalização com relação a Previdência Social, nos termos do citado dispositivo legal.

Por outro lado, ao consultar o sitio da SRFB, a Impugnante constatou que supostamente o MPF tinha sido prorrogado por diversas vezes, no entanto, não faz qualquer menção à data em que se deu as prorrogações, suprimindo da Impugnante, direitos e garantias fundamentais previstas no art. 5º da Constituição Federal, dentre os quais se destacam o da Publicidade, da Legalidade, do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa (Doc 7).

Tal fato macula por completo a autuação fiscal, haja vista que após expirado o prazo de validade do MPF, não poderia a mesmo Auditor Fiscal continuar o procedimento, tomando por base o art. 14, inciso II e 15 da Portaria SRFB nº 11.371/2007.

Portanto, como a Impugnante não teve acesso aos documentos que comprovam a alteração e prorrogação tempestiva do MPF, ficou impossibilitada de saber se o Auditor Fiscal que lavrou o Auto de Infração teria legitimidade para prosseguir com o feito.

Assim, entende que a presente autuação foi provavelmente lavrada por Auditor Fiscal incompetente, em virtude do que prescreve o art 16 § 1º da citada Portaria c/c art 59, inciso I do Decreto 70.235/72. (utilizou-se da expressão "provavelmente", pois como os Auditores não cumpriram com suas obrigações, ficou impossibilitada de verificar tal procedimento.)

Isto porque a citada Portaria determina que, em havendo EXTINÇÃO do Mandado de Procedimento Fiscal em virtude do decurso do prazo, DEVE ser indicado um novo Auditor Fiscal para a conclusão da fiscalização, posto que a permanência do mesmo implicará, necessariamente, em nulidade do ato em virtude de ser praticado por pessoa incompetente. Sendo assim, em virtude da ofensa Princípios Norteadores do Estado Democrático de Direito, a Impugnante pede a declaração de nulidade da presente autuação.

Da impossibilidade de constituir créditos tributários com fulcro em informações contidas no "Livro Diário" – ausência de solicitação do "Livro Caixa".

A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado, cuja atividade principal é locação de mão-de-obra e o agenciamento de mão-de-obra temporária. Por não haver qualquer vedação legal, a Impugnante é optante pelo regime de tributação do IRPJ com base no Lucro Presumido. Assim, resta nítido que em virtude do disposto no art 45, § único, da Lei n. 8.981/1995, a Impugnante não está obrigada a manter o Livro Diário. Por outro lado, também não está impedida de manter tal Livro, posto que isto só seria uma faculdade.

Ocorre que em nenhum dos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos o Auditor Fiscal solicitou os Livros Diários (vide TIF 1), restringindo-se a solicitar justamente o Livro Diário e o Livro Razão, que são dispensados.

Sendo assim, caberia ao Auditor Fiscal apurar as informações contidas no Livro Caixa, ainda que o Livro Razão tivesse registrado na JUCEPE, posto que tal livro não é obrigatório.

Como em momento algum foi solicitado da Impugnante o seu Livro Caixa, livro este que contém todas as informações necessárias para que fosse realizada a apuração de eventuais contribuições sociais, entende que lhe foi cerceado o direito de defesa, do contraditório e do devido processo legal. Assim, tal autuação, por ter sido baseada no Livro Diário, é nula de pleno direito.

Apresenta julgados administrativos a fim de embasar seu entendimento.

Remete-se também às disposições contidas no art. 527, § único c/c o art. 530, inciso III, do Decreto 3.000/99 e conclui que o auto de infração é nulo.

Da desconsideração dos esclarecimentos cujos documentos comprobatórios estavam sob a guarda da própria fiscalização.

A impugnante aduz que procedeu aos esclarecimentos solicitados pela fiscalização e que a diferença decorria do fato de que na época, a massa salarial constante nas RAIS era composta de todas as verbas remuneratórias, indenizatórias e rescisórias que foram pagas aos trabalhadores (celetistas e temporários).

Apesar de todos os documentos encontrarem-se sob a guarda da fiscalização (folhas de pagamentos, rescisões trabalhistas, etc), o Auditor Fiscal desconsiderou as informações prestadas pela Impugnante que bastariam ser comprovadas com a análise da documentação que já estava sob a posse da fiscalização, verificando tal diferença.

A Fiscalização desconsiderou o alegado e tributou a diferença constante entre a RAIS e a Folha de Pagamento da Impugnante, fundamentando a sua atitude na aferição indireta, prevista na Lei 8.212/91, o que seria inconcebível.

Atenta para o fato de que o dispositivo legal em que se baseou a autoridade fiscal só poderia ter sido aplicado aos fatos geradores ocorridos após a sua vigência, ou seja, a partir da edição da Lei 11.941/2009. Na entanto, a forma de aferição utilizada pela Fiscalização retroagiu para poder atingir os fatos geradores ocorridos em 2006, 2007 e 2008, o que é inconcebível, sob pena de afrontar o art. 144 da CTN.

Da impossibilidade de desconsiderar as informações contidas nas GFIP's que foram retificadas em virtude das determinações da fiscalização.

Quando do recebimento do TERMO DE INTIMAÇÃO nº 06 a Impugnante se viu obrigada a atender a sua solicitação que determinava que a empresa deveria promover as devidas retificações nas GFIP de forma que fossem prestadas todas as informações concernentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Atendendo à determinação da SRFB, a Impugnante procedeu às retificações nas GFIP's dentro do prazo estabelecido.

No entanto, mesmo atendendo à fiscalização, o Auditor Fiscal desconsiderou todas as informações contidas nas GFIP's Retificadoras e considerou que a Impugnante não prestou informações relativas aos anos de 2007 e 2008, tal como constam nas suas GFIP's em anexo (Docs. 09 e 10).

Consequentemente, em virtude da retificação tempestiva das GFIP's, não caberia à Impugnante ter aplicada contra si a multa punitiva no percentual de 112,5% incidente sobre os pretensos créditos tributários que supostamente não tinham sido informados.

Tal fato por si só também é suficiente para comprovar a nulidade total do Auto de Infração.

Da impossibilidade de se exigir a contribuição para o INCRA

Alega que o Poder Judiciário vem reconhecendo o direito das empresas não recolherem a Contribuição para o INCRA, apresentando julgado. Entende que a alíquota de terceiros aplicável ao caso concreto seria de 5,6% e não de 5,8%, como feito pelo Auditor.

Da impossibilidade de se exigir as contribuições para o SESC/SENAT/SEBRAE sobre o total das remunerações pagas aos trabalhadores celetistas.

A base de cálculo utilizada para o cálculo das Contribuições Sociais para o SESC/SENAC/SEBRAE é exatamente a mesma base de cálculo que foi utilizada no Auto de Infração nº 37.292.4735.

No entanto, a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias Patronais encontra guarida no art. 195, inciso I, alínea "a" da Constituição Federal c/c art. 22, incisos I e II, da Lei 8.212/91, ou seja, o constituinte autorizou que o legislador instituisse as Contribuições Previdenciárias sobre a TOTALIDADE DAS REMUNERAÇÕES pagas aos trabalhadores.

Diferentemente acontece com as entidades que compõem o Sistema "S", posto que estas extraem a sua base de cálculo do art. 240 da Constituição Federal, que limita a sua incidência, tão-somente, sobre a FOLHA DE SALÁRIOS.

Sendo assim, não há como equiparar a base de cálculo das Contribuições para o SESC/SENAC/SEBRAE às Contribuições Previdenciárias Patronais, como aconteceu no presente caso, o que faz com que a presente autuação seja totalmente nula.

Da impossibilidade de se exigir a contribuição para o Salário-Educação sobre as remunerações repassadas aos trabalhadores temporários.

Apresenta histórico legislativo sobre a contribuição para o Salário Educação e conclui que somente as EMPRESAS seriam os contribuintes do mesmo.

Sendo assim, pela simples observância do disposto no artigo 22, I da lei 8.212/91, vê-se que as agências de mão-de-obra temporária não devem se submeter ao recolhimento da contribuição social para o salário-educação, expondo motivos.

Do agenciamento da mão de obra temporária

Define o que seria o agenciamento de mão-de-obra temporária. A impugnante, por ser agenciadora da mão-de-obra, determina um preço a ser pago pelo tomador, através de um contrato escrito e emite nota fiscal para tal. Noutras palavras, o trabalhador temporário não possui vínculo empregatício com nenhuma das partes, ou seja, o trabalhador temporário não é empregado da Impugnante, nem tampouco do tomador dos serviços.

O trabalhador temporário possui uma natureza sui generis e valendo-se Do que prevê o artigo 2º da lei 6.019/74, vê-se que o trabalhador temporário não presta qualquer serviço à Impugnante, mas sim, à empresa tomadora dos serviços, o que desnatura, por si só a condição de empregado, tal como previsto no art. 3º da CLT.

As empresas de trabalho temporário são aquelas que tem o seu funcionamento regido pela Lei 6.019/74. O trabalhador não possui vínculo algum com a empresa de trabalho temporário, posto que, por expressa previsão legal é nula a cláusula que impeça que o trabalhador temporário, ao fim do prazo da prestação de trabalho temporário, passe a integrar o quadro efetivo da empresa tomadora dos seus serviços.

Por expressa determinação legal, a Impugnante está obrigada a faturar em nome próprio o valor que imediatamente será repassado, a título de remuneração, ao trabalhador temporário. Sendo assim, poder-se-ia entender que a Impugnante é quem efetua o pagamento das remunerações dos trabalhadores, mas de fato não é. Ela repassa somente as remunerações dos trabalhadores temporários, posto que inclui o valor dos salários e dos encargos trabalhistas nas suas notas fiscais, para poder, depois de recebidas, repassá-los imediatamente aos seus legítimos e únicos proprietários, os trabalhadores temporários.

Sendo assim, se o trabalhador temporário vier a ter vínculo empregatício com alguém, o terá com o tomador dos seus serviços, após o término da sua prestação de trabalho temporário, mas nunca com a Impugnante.

Demonstrada a natureza jurídica das empresas que agenciam mão-de-obra temporária, é nítido que as mesmas não devem efetuar o recolhimento da contribuição social para o salário-educação, tendo em vista que, a MP 1.518/96 dispõe expressamente que o fato gerador e a base de cálculo da contribuição para o salário-educação é o mesmo das contribuições previdenciárias. Disso resulta que, pela simples leitura do inciso I da Lei 8.212/91, vê-se claramente que as empresas que agenciam mão-de-obra temporária não se submetem ao seu recolhimento, por vários motivos.

Em primeiro lugar, pelo fato de os trabalhadores não serem seus empregados, posto que o regime temporário é um regime totalmente atípico que não se rege pela CLT, mas sim pela Lei 6.019/74.

Em segundo lugar, pelo fato de que os trabalhadores temporários não prestam serviços à Impugnante (age exclusivamente intermediando mão-de-obra temporária, mas sim a diretamente à própria empresa tomadora dos serviços temporários).

Ressaltar que, por expressa determinação legal, o trabalhador temporário não tem nenhuma subordinação fática, legal ou jurídica à agência de mão-de-obra temporária, mas sim, ao tomador dos seus serviços.

Diferentemente acontece, quando a própria Impugnante age locando mão-de-obra efetiva, também chamada de especializada, posto que, nestes casos, o regime jurídico entre o trabalhador locado e a Impugnante é celetista, ou seja, existe relação empregatícia, o que não ocorre com a locação da mão-de-obra temporária.

Sendo assim não restam dúvidas que a Impugnante não deve proceder com o recolhimento da contribuição social para o salário-educação.

Da inexigibilidade para o Salário-Educação

Como vem sendo exposto, a Lei que rege a contribuição para o salário-educação elegeu o mesmo fato gerador e base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais previstas no artigo 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, não incluindo, por conseguinte, as empresas que agenciam mão-de-obra temporária como seus contribuintes. Assim, não se pode admitir a exigência da Contribuição Previdenciária a cargo das empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária incidente sobre o valor intermediado aos trabalhadores temporários.

Isto seria ferir a Constituição Federal.

A partir do momento que o Fisco exige um tributo sobre um fato gerador inexistente ou ainda, por cobrar tributo de pessoa jurídica que não se enquadra como contribuinte do tributo sub examine, está se cobrando tributo sem lei que estabeleça.

Vê-se que o legislador constitucional e infraconstitucional não elegeram como contribuinte e como hipótese de incidência da Contribuição Previdenciária, a atividade e empresa de agenciamento de mão-de-obra temporária, o que não pode ser negado pelo Fisco, desrespeitando inúmeros princípios estagnados na Carta Maior de 1988, como os Princípios da Legalidade, da Competência Legislativa Tributária e o da Legalidade Tributária.

No entanto, não bastassem tais máculas, sabe-se que o Direito Tributário extrai os seus fundamentos primeiramente da Constituição Federal, e de forma secundária do Código Tributário Nacional. Isto quer dizer que, além de diversas afrontas à Carta Política, o contribuinte encontra respaldo no seu pedido de restituição em perfeita consonância com o CTN.

Da impossibilidade de considerar os custos com alimentação como base de cálculo da contribuição previdenciária – nulidade do auto de infração.

Alega, em síntese, que por muitas vezes o trabalhador temporário é contratado para prestar serviços em outros estados, ainda que temporariamente. Com isto, por expressa previsão legal, o Tomador de Serviço Temporário, pessoa responsável pelo pagamento da remuneração do trabalhador temporário, ainda que por intermédio da impugnante (Empresa de Trabalho Temporário), determina qual a quantidade de trabalhadores se desloque da sua residência para outras cidades e/ou estados. Assim, os Tomadores de Serviços são obrigados a fornecer ainda que por intermédio da Impugnante transporte,

alimentação e habitação, e sobre tais valores não se faz incidir a Contribuição Previdenciária ora em questão, haja vista que tais parcelas não integram o conceito de salário-de-contribuição, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea m, da lei 8.212/91.

A impugnante estava inscrita no PAT relativo ao ano de 2004.

A impugnante aderiu ao PAT nos termos da Lei nº 6.321/1976 regulamentada pelo Decreto nº 5, de 14.04.1991. Segundo dispõe o art. 3º da citada lei, a parcela paga in natura ao trabalhador, não será enquadrada como salário-de-contribuição.

No mesmo sentido, dispõe o art. 6º do Decreto nº 5/91. Assim a lei determinou verdadeira isenção, estando de acordo com o CTN. Da mesma forma determinou a lei 8.212/91, em seu artigo 22 § 2º c/c o art. 28, parágrafo 9º, alínea c. As mesmas disposições também foram abarcadas pelo Decreto 3.048/99.

Visando determinar o modus operandi do PAT, foi editada a Portaria Interministerial nº 5 de 30/11/99. Por esta norma, segundo seu artigo 4º, a simples apresentação do formulário de adesão ao PAT já implicaria automaticamente em sua aprovação. Pelo fato da impugnante cumprir fielmente as disposições na lei e no decreto regulamentadores do PAT, fazia jus à isenção. Tanto é assim, que ao regulamentar o incentivo do PAT, o INSS editou a IN 100/2003, confirmando esta isenção concedida por lei.

Entretanto, ao final de 2003, foi editada a Portaria 66 de 19/12/2003, determinando que as empresas deveriam recadastrar as empresas no PAT no período de 01/03/2004 a 30/05/2004. A mesma norma determinou que caso não fosse feito o recadastramento, dar-se-ia o cancelamento automático da inscrição e, conseqüentemente, da isenção. Porém, a citada Portaria não é um ato jurídico válido e apto a revogar a isenção.

Assim, a inscrição da impugnante no PAT não pode ser desconsiderada.

As leis 6.321/76 e 8.212/91 consideram verdadeira isenção os valores pagos aos trabalhadores em função do PAT. Todavia, em virtude do ocorrido em função da citada Portaria, a impugnante poderia ser compelida a recolher os tributos a qualquer tempo.

Assim, exigir créditos tributários em virtude do exposto em uma Portaria seria incorrer em inconstitucionalidade. Por tal motivo, pelo fato da Impugnante entender que a Portaria nº 66/2003 é a um só tempo ilegal e inconstitucional, entende que o Auditor Fiscal não poderia considerar a parcela paga in natura aos seus trabalhadores a título de PAT como sendo salário de contribuição e conseqüentemente, base de cálculo das contribuições sociais.

Da impossibilidade de considerar os valores de reembolso de transporte, (inclusive quilometragem) da composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A fiscalização considerou como tributável valor relativo aos reembolsos de transportes pagos aos segurados seja através de dinheiro ou através de vale-transporte. Como se sabe, a Impugnante exerce a atividade de locação e agenciamento de mão-de-obra, Resultando que os clientes da Impugnante, muitas vezes, exigem que o trabalhador tenha veículo próprio fazendo com que seja indenizado/ressarcido das despesas pela utilização do veículo próprio.

Colocado julgado a fim de demonstrar o entendimento de que esta matéria já se encontra sumulada no STJ.

Observa também que os valores pagos a título de reembolso de transportes pagos aos segurados que suportaram o ônus de arcar com essas despesas também estão previsto no art. 28, §9º, alínea "m" da Lei 8.212/91.

Da impossibilidade de incluir a parcela relativa aos pagamentos efetuados a título de 1/3 de férias, aviso prévio indenizado, auxílio doença e horas extras na composição da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Traz pequeno histórico legislativo a respeito da permissão da Constituição Federal para criação por lei ordinária de contribuições a cargo dos empregadores para financiar a seguridade social, observando que a legislação previdenciária atual prescreve que o fato gerador das contribuições sociais é o total da remuneração paga aos segurados empregados.

Sendo assim, analisando a natureza jurídica do valor pago aos empregados segurados a título de 1/3 (um terço) constitucional de férias, horas extras, auxílio-doença pago nos 15 primeiros dias de afastamento e aviso prévio indenizado percebe-se que os mesmos possuem o caráter nitidamente indenizatório/compensatório, motivo pelo qual não incide a contribuição previdenciária, conforme posições jurisprudenciais a respeito.

Diante disso, para ser cobrada contribuição social previdenciária sobre estes valores, por entender ser uma nova fonte de custeio, deveria ser com base em Lei Complementar.

Da impossibilidade de considerar todos os reembolsos de transportes e alimentação como sendo base de cálculo de trabalhadores celetistas – inobservância da documentação que estava em poder da própria fiscalização.

A impugnante está sujeita a 2 formas de tributação das contribuições sociais patronais devidas a outras entidades.

A primeira delas, decorrente do pagamento de salário aos seus empregados, onde está compelida a efetuar o recolhimento das contribuições para o SESC/SENAC/SEBRAE/INCRA/FNDE.

A segunda delas, quando efetua o repasse das remunerações pertencentes aos trabalhadores temporários, onde está sujeita ao recolhimento da Contribuição para o Salário-Educação (FNDE).

Pois bem, no caso em questão, o Auditor Fiscal estava com as folhas de pagamentos dos TRABALHADORES TEMPORÁRIOS e dos CELETISTAS, onde consta a quantidade de funcionários de cada categoria.

Isto quer dizer que ainda que não fosse possível precisar qual o valor pago aos trabalhadores temporários e os celetistas, poderia a Fiscalização valer-se da aferição indireta e fazer o rateio proporcional levando em consideração o número de segurados (celetistas e temporários), para fins de determinar a base de cálculo das contribuições sociais.

No entanto, não foi assim que fez o Auditor Fiscal, simplesmente, presumiu que a totalidade dos valores pagos a título de transporte e alimentação diziam respeito aos trabalhadores celetistas, o que faz com que tenha apurado um crédito tributário a maior do que o efetivamente devido.

Observa que todas as folhas de pagamentos estavam sob a guarda da fiscalização, ou seja, a própria Fiscalização era conhecedora da quantidade de trabalhadores temporários e dos celetistas, o que impediria adotar o procedimento que foi adotado, onerando drasticamente a Impugnante.

Do pedido.

Finalmente, solicita que seja dado provimento total à impugnação e que o auto de infração seja anulado.

É o relatório.”

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo a integralidade do lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 2521/2613, reiterando as alegações expostas em impugnação.

Sobreveio Resolução às fls. 2616/2621 de n.º 2202-000.767, na qual foi resolvido por converter o feito em diligência para que a unidade de origem intime o contribuinte a esclarecer, especificamente, a situação atual do(s) contribuinte(s) judicial (s) que alega deter em relação a salário-educação, contribuição para o INCRA, contribuições para o Sesc, para o Senac e para o Sebrae.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Considerações iniciais e delimitação da lide.

A impugnação apresentada pela contribuinte possui os seguintes tópicos com alegações:

- A) PRELIMINAR 01 - DA LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO POR SERVIDOR INCOMPETENTE
- B) PRELIMINAR 02 - DA AUSÊNCIA DOS MANDADOS DE PROCEDIMENTO QUE COMPROVAM A PRORROGAÇÃO TEMPESTIVA DO PRAZO - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO
- C) PRELIMINAR 03 - DA IMPOSSIBILIDADE DE CONSTITUIR CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS COM FULCRO EM INFORMAÇÕES CONTIDAS NO "LIVRO DIÁRIO" - AUSÊNCIA DE SOLICITAÇÃO DO "LIVRO CAIXA"
- D) DA DESCONSIDERAÇÃO DOS ESCLARECIMENTOS CUJOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS ESTAVAM SOB A GUARDA DA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO
- E) DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAR AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NAS GFIP'S QUE FORAM RETIFICADAS EM VIRTUDE DAS DETERMINAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO
- F) DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR A CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA
- G) DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR AS CONTRIBUIÇÕES PARA O SESC/SENAC/SEBRAE SOBRE O TOTAL DAS REMUNERAÇÕES PAGAS AOS TRABALHADORES CELETISTAS

H) DA IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR A CONTRIBUIÇÃO PARA O SALÁRIO-EDUCAÇÃO SOBRE AS REMUNERAÇÕES REPASSADAS AOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS

I) DA IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR OS CUSTOS COM ALIMENTAÇÃO COMO BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO:

J) A IMPUGNANTE ESTAVA INSCRITA NO PAT RELATIVO AO ANO DE 2004:

L) DA IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR OS VALORES DE REEMBOLSOS DE TRANSPORTE (INCLUSIVE QUILOMETRAGEM) DA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

M) DA IMPOSSIBILIDADE DE INCLUIR A PARCELA RELATIVA AOS PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE 1/3 DE FÉRIAS", "AVISO PRÉVIO INDENIZADO", O "AUXÍLIO-DOENÇA" E "HORAS EXTRAS" NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

N) DA IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR TODOS OS REEMBOLSOS DE TRANSPORTES E ALIMENTAÇÃO COMO SENDO BASE DE CÁLCULO DE TRABALHADORES CELETISTAS - INOBSERVÂNCIA DA DOCUMENTAÇÃO QUE ESTAVA EM PODER DA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO:

Em recuso voluntário, todavia, foram incluídas as seguintes alegações:

E) PRELIMINAR 05 - DO DESCUMPRIMENTO DE ORDEM JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO

F) PRELIMINAR 06 - DA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS CONTRÁRIOS ÀS DECISÕES JUDICIAIS EXISTENTE EM FAVOR DA RECORRENTE

Por sua vez, os seguintes tópicos da impugnação não integraram o recurso voluntário:

DA DESCONSIDERAÇÃO DOS ESCLARECIMENTOS CUJOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS ESTAVAM SOB A GUARDA DA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO

DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAR AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NAS GFIP'S QUE FORAM RETIFICADAS EM VIRTUDE DAS DETERMINAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR A CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR AS CONTRIBUIÇÕES PARA O SESC/SENAC/SEBRAE SOBRE O TOTAL DAS REMUNERAÇÕES PAGAS AOS TRABALHADORES CELETISTAS

I) DA IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR OS CUSTOS COM ALIMENTAÇÃO COMO BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO:

A IMPUGNANTE ESTAVA INSCRITA NO PAT RELATIVO AO ANO DE 2004:

DA IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR OS VALORES DE REEMBOLSOS DE TRANSPORTE (INCLUSIVE QUILOMETRAGEM) DA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

DA IMPOSSIBILIDADE DE INCLUIR A PARCELA RELATIVA AOS PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE 1/3 DE FÉRIAS", "AVISO PRÉVIO INDENIZADO", O "AUXÍLIO-DOENÇA" E "HORAS EXTRAS" NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DA IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR TODOS OS REEMBOLSOS DE TRANSPORTES E ALIMENTAÇÃO COMO SENDO BASE DE CÁLCULO DE TRABALHADORES CELETISTAS - INOBSERVÂNCIA DA DOCUMENTAÇÃO QUE ESTAVA EM PODER DA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO:

Em anexo ao recurso voluntário foram apresentados os seguintes documentos:

1. **“Doc. 01 – Processo PAT”** (fls. 2.540/2.564), onde consta:
 - a) Termo de autuação do processo autuado sob o nº 0016648-59.2010.4.05.8300, constando a data de protocolo em 16/11/2010.
 - b) petição inicial do processo autuado sob o nº 0016648-59.2010.4.05.8300, onde requer a contribuinte que *“seja julgada totalmente procedente, confirmando a Tutela Antecipada, de forma que seja definitivamente DECLARADO que a parcela paga in natura aos seus trabalhadores não pode ser considerada salário-de-contribuição e, conseqüentemente, base de cálculo das contribuições sociais, tendo em vista a total ILEGALIDADE e INCONSTITUCIONAUDADE da Portaria n. 66/2003, que ao arrepio da Lei e da Constituição terminou cancelando o PAT da Autora e, conseqüentemente, revogou as isenções concedidas por Lei.”*
 - c) Certidão do Diretor de Secretaria da 5ª. Vara/PE processo judicial nº 0016648-59.2010.4.05.8300, onde é referido o trânsito em julgado da ação em 3 de abril de 2013, após ter sido julgada procedente a apelação da empresa PLENO CONSULTORIA.
 - d) Certidão de trânsito em julgado.
2. **Doc. 02** – Acórdão CARF nº 12-68.281 (período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004), conforme fls. 2.565/2.567
3. **Doc. 03** – Acórdão CARF nº 12-68.282 (período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004), conforme fls. 2.568/2.571
4. **Doc. 04** – Acórdão CARF nº 12-68.283 (período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004), conforme fls. 2.572/2.574
5. **“Doc. 05 – acórdão 1/3 de férias”** (fls. 2.575/2.579), onde consta Acórdão da apelação cível 469015-PE (processo nº 2008.83.00.005602-8), constando no relatório que: *“O apelante pugna pela procedência do pedido, requer que não sejam cobradas as contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de 1/3 de férias e horas extras na composição da base de cálculo dessas contribuições previdenciárias previstas no art. 22, I e II a Lei n.º 8.212/91 até o final do julgamento, bem como a restituição do indébito, sob o fundamento*

que referidas verbas têm caráter indenizatório/compensatório de tais verbas, bem como seu direito à devolução de todos os valores que foram recolhidos indevidamente nos últimos dez anos anteriores ao ajuizamento da ação , fls. 96/103”. O relator votou da seguinte forma: “Assim, com estas considerações, dou parcial provimento à apelação para determinar a restituição das contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente sobre o terço constitucional de férias, observando o prazo prescricional conforme fundamentação”, tendo a 4ª. Turma do TRF da 5ª Região, “por unanimidade, dar parcial provimento à apelação, nos termos do voto do Relator”, em sessão de julgamento realizada em 09 de junho de 2009.

6. **“Doc. 06 – acórdão API e auxílios”** (fls. 2.580/2.596), onde consta acórdão de apelação cível 531955-PE (processo nº 0016647-74.2010.4.05.8300), onde assim constou no voto do Desembargador Relator: “Discute-se a cobrança de contribuições cujas bases de cálculos estão, direta ou indiretamente, relacionadas ao pagamento de remunerações a segurados do Regime Geral de Previdência Social, nomeadamente: a contribuição previdenciária; a contribuição para financiamento de benefícios previdenciários concedidos por incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho (RAT); a contribuição para custeio do salário-educação; e as contribuições para o Incra, para os serviços sociais (Sesc e Senac) e para o Sebrae.” A conclusão do voto foi no seguinte sentido: “ *Com essas considerações: a. declaro, de ofício, a carência de ação relativamente ao pedido de restituição de indébitos alusivos ao salário-educação e às contribuições para o Incra, para o Sesc, para o Senac e para o Sebrae. b. declaro, também de ofício, nula a sentença, na parte em que autorizou a compensação dos alegados indébitos; c. dou provimento, em parte, à apelação da Fazenda e à remessa oficial, para reconhecer a prescrição quinquenal; e d. dou provimento, em parte, à apelação da autora, para reconhecer a não incidência da RAT sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado e nos quinze primeiros dias de afastamento do trabalhador acidentado ou doente e, conseqüentemente, determinar a restituição dos indébitos correlatos configurados desde 16/11/05*”. A 1ª. Turma do TRFd a 5ª. Região acompanhou o voto do relator nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas constantes nos autos, em sessão de julgamento realizada em 02 de fevereiro de 2012.

Acrescento que, em consulta ao site da Justiça Federal em Pernambuco, verifico que a ação foi autuada em 16/11/2010.

7. **“Doc. 07 – acórdão férias”** (fls. 2.597/2.604), onde consta acórdão de apelação referente ao processo autuado sob o nº 0800655-35.2013.4.05.8300, onde, em breve síntese, requer a reforma da sentença a fim de que seja reconhecida a não incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de férias e salário-maternidade. A apelação foi provida, em sessão de julgamento realizada em 05 de agosto de 2014.
8. **“Doc. 08 – acórdão INCRA”** (fls. 2.597/2.604), onde consta acórdão de apelação referente ao processo autuado sob o nº 2005.83.00.009117-9, onde, em breve síntese, a contribuinte teve manutenção da sentença quanto a não

incidência da contribuição ao INCRA, conforme sessão de julgamento realizada em 1º de abril de 2008. Nada mencionou a contribuinte, contudo, quanto a existência ou não de trânsito em julgado.

Intimada a contribuinte, conforme Resolução CARF, a informar a situação atual das decisões judiciais que alega deter em relação a salário-educação, contribuição para o INCRA, contribuições para o Sesc, para o Senac e para o Sebrae, ficou ela silente.

Preliminares invocadas somente em grau recursal

As preliminares de DESCUMPRIMENTO DE ORDEM JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO e de DA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS CONTRÁRIOS ÀS DECISÕES JUDICIAIS EXISTENTE EM FAVOR DA RECORRENTE não procedem, devendo ser rejeitadas.

Primeiro, impõe referir que dos quatro processos judiciais informados pela contribuinte, três destes foram ajuizados após ciência pessoal do auto de infração, a qual ocorreu em 25/10/2010. Somente em relação a ação autuada sob o nº 2008.83.00.005602-8 (processo com número atual assim disposto: 0005602-44.2008.4.05.8300) houve ajuizamento anterior ao da ciência do lançamento, porém, consoante consulta realizada na data deste julgamento (05/02/2020) no site da Justiça Federal em Pernambuco, ainda não houve trânsito em julgado do processo.

Portanto, inexistiu inobservância de decisão judicial ou ainda descumprimento de ordem judicial transitada em julgada.

Ademais, não consta nos autos do processo nº 2008.83.00.005602-8 que o contribuinte tivesse, à época da lavratura do auto de infração, decisão liminar ou tutela antecipada deferida ou ainda, que decisão não amparada com recurso com efeito suspensivo, garantindo-lhe o direito de não incluir na base de cálculo do salário de contribuição o sobre os valores pagos a título de 1/3 de férias. Trata-se de ônus da prova que caberia à contribuinte e que mesmo tendo sido intimada a trazer aos autos documentação, conforme Resolução desta Turma Ordinária, deixou de assim proceder. O mesmo ocorre em relação ao processo nº 2005.83.00.009117-9.

Reitera-se que, intimada a contribuinte, conforme Resolução CARF, a informar a situação atual das decisões judiciais que alega deter em relação a salário-educação, contribuição para o INCRA, contribuições para o Sesc, para o Senac e para o Sebrae, ficou ela silente.

Quanto as decisões administrativas apresentadas em anexo ao recurso voluntários, elas não são vinculantes, servindo tão somente como reforço argumentativo.

Outras preliminares.

Alegações de inconstitucionalidade

Quanto aos questionamentos relativos à constitucionalidade de leis, ressalta-se que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo a

autoridade administrativa observar o que determinam as normas legais. Deste modo, o Decreto 70.235/72 dispõe em seu artigo 26-A:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Esta questão também se encontra sumulada no neste Conselho, conforme dispões Súmula CARF Nº 2, que assim dispõe: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”

Sendo assim, tornam-se inócuos todos os argumentos trazidos relativos à inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis ou atos administrativos, com a finalidade de reduzir ou excluir tributo.

Das alegações relativas ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

A contribuinte alegou vícios de nulidade no Mandado de Procedimento Fiscal MPF, apontando, em síntese, como irregularidades a não comunicação da inclusão do auditor-fiscal *Elias de Holanda Melo* no MPF de nº 04.1.01.002010004735, a falta de registro de sua prorrogação, assim como a falta de comunicação da prorrogação da fiscalização com relação à Previdência Social.

No entanto, compulsando-se os autos, conclui-se que tais fatos apontados não procedem. Devendo, assim, ser rejeitada esta nulidade requerida.

Observa-se que o MPF é a ordem específica dirigida ao Auditor Fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure os procedimentos fiscais de Fiscalização e de Diligência relativos às contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil SRFB.

O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido e terá a seguinte destinação: Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) instaurar o procedimento de fiscalização e Mandado de Procedimento Fiscal Diligência (MPF-D) instaurar o procedimento de diligência. O Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E) será emitido no prazo de 5 (cinco) dias, contados da data de início do procedimento fiscal, nos casos de flagrante constatação de irregularidades ou a prática de infrações à legislação previdenciária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova.

O Auditor Fiscal forneceu ao sujeito passivo, para este tomar ciência do MPF, o código para a sua visualização no sítio da internet da SRFB. O código de acesso ao MPF deverá ser consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Confirma-se tal procedimento no Termo de Início de Procedimento Fiscal, conforme cópia anexada ao auto de infração pelo auditor fiscal, Termo este que tem por finalidade cientificar o sujeito passivo de que ele se encontra sob ação fiscal e intimá-lo a apresentar, em dia e em local nele determinados, os documentos necessários à verificação do

regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias, os quais deverão ser deixados à disposição da fiscalização até o término do procedimento fiscal.

Deve ser dada ciência ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, de cada alteração ocorrida no MPF, tais como prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil AFRFB.

É considerado como primeiro ato de ofício, a emissão de qualquer documento em que seja obrigatória a ciência do sujeito passivo de acordo com a legislação. Verifica-se a ocorrência de tal procedimento com a ciência pelo sujeito passivo do Termo de Intimação Fiscal nº 01, em 07/06/2010, informando a continuidade do procedimento fiscal. Este TIF nº 1, assim como todos os outros TIF's, informa em seu cabeçalho o número do MPF, assim como o seu código de acesso via internet. Verifica-se, então, que o sujeito passivo a todo o momento estava sendo informado da atividade fiscalizatória, o seu prazo de validade, o auditor fiscal responsável e os tributos por ele abrangidos.

A todo Termo de Intimação Fiscal (TIF) recebido pelo sujeito passivo, era dada a informação de que o acesso ao MPF estava disponível pela internet, conforme consta bem claro no corpo destes documentos, que foram anexados pelo auditor fiscal como documentos comprobatórios. Verifica-se a informação: *“O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal utilizando o Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet, www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo.”* Ou seja, a todo momento lhe era dado acesso a este documento, sendo cumprido o que determina a Portaria RFB 11.371 de 12/12/2007:

Portaria RFB 11.371 de 12/12/2007

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

(...)

Art. 18. Os MPF emitidos e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o art. 4º, parágrafo único, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente.

Além disso, conforme pode ser verificado em consulta via internet, conforme determina a legislação a respeito, consultou-se o MPF e verificou-se que o mesmo foi prorrogado primeiramente até 06/11/2010 e posteriormente até 05/01/2011, ou seja, o procedimento fiscal foi efetuado dentro do prazo de validade do MPF, sendo incabível qualquer alegação em contrário (consulta ao MPF em anexo).

Igualmente, a contribuinte alega que o procedimento fiscal seria inválido, pois os *Termos de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal*, não abrangeriam as contribuições sociais previdenciárias. Ora, entende-se que isto resta bem claro, eis que estes documentos anexados pela contribuinte remetem-se à fiscalização dos tributos fazendários, quais sejam IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, realizada pelo AFRFB Roberto Pinheiro Campos Gouveia, o qual cientifica a contribuinte deste procedimento. O caso em exame trata da apuração das contribuições sociais previdenciárias, realizada pelo AFRFB Elias de Holanda Melo, da qual a contribuinte foi devidamente cientificada através do Termo de Início de Ação Fiscal e do MPF em anexo aos autos, seguidos dos Termos de Intimação Fiscal, Termos de Retenção e de Devolução de Documentos e do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal. Ou seja, a todo momento a contribuinte estava ciente de que estava sendo fiscalizada, seja pelo MPF ou pelos sucessivos Termos de Intimação, não restando dúvida de que o procedimento está coberto pela legalidade.

Outrossim, a ciência dos documentos de constituição de crédito, bem como de quaisquer termos em que seja obrigatória a intimação ao sujeito passivo, deverá ocorrer dentro do prazo de validade do MPF. Isto que pode ser constatado verificando a data da ciência do Termo de Início de Ação Fiscal em 14/05/2010 e do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF em 22/10/2010, estando, portanto, dentro do prazo de validade do MPF, de 10/05/2010 a 05/01/2011, conforme consulta a internet no endereço disponível para o sujeito passivo, que por ora anexamos.

Pelo exposto, conclui-se que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF foi emitido e cientificado de acordo com as normas que o regem, não cabendo a nulidade da autuação, nos termos dos artigos 59 a 61 do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Mérito.

Da exigência da contribuição social ao salário-educação sobre as remunerações dos trabalhadores temporários.

O trabalhador temporário tem a sua contratação disciplinada pela Lei nº 6.019/74 e seu regulamento aprovado pelo Decreto nº 73.841/74, possuindo características próprias, não se confundindo com outras formas de prestação de serviço. Assim, o trabalhador temporário é aquele contratado por empresa de trabalho temporário para prestação de serviço destinado a atender necessidades transitórias de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de tarefas de outra empresa.

Verifica-se que o trabalhador temporário, assim como qualquer outro trabalhador, é segurado obrigatório da Previdência Social. Consequentemente, é inquestionável a obrigação ao pagamento das contribuições previdenciárias.

O trabalhador temporário é segurado obrigatório, conforme prescreve a Lei 8.212/91, artigo 12, I, "b".

Lei 8.212/91

Art. 12. São **segurados obrigatórios da Previdência Social** as seguintes pessoas físicas:

I – como empregado:

b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

Nos termos deste dispositivo, é ele contratado por empresa de trabalho temporário. Portanto, se seu contrato se dá com a empresa de trabalho temporário, este trabalhador é empregado desta empresa e não da tomadora de serviços.

Esta é, também, a clara previsão contida no art. 11, da Lei n. 6.019, de 03.01.74, *in verbis*:

Art. 11. **O contrato de trabalho celebrado entre a empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados** colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta lei.

O artigo 22 da Lei nº 8.212/91, diz ser obrigação da empresa empregadora recolher as contribuições a seu cargo. Como os trabalhadores temporários são empregados das empresas de trabalho temporário, compete a estas o recolhimento das contribuições previdenciárias. Assim, a Lei nº 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, contêm esta previsão:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços**, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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 1998).

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;

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

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

(...)

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos). Decreto 3.048/99

Art. 201. **A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:**

I vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

§ 1º **São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades,** ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

(...)

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - a empresa é obrigada a:

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenha sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, no dia dois do mês seguinte àquele a que se referirem as remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, no dia dois do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, prorrogando-se o vencimento para o dia útil subsequente quando não houver expediente bancário no dia dois; e (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(grifou-se)

Diante das colocações acima, resta claro que é obrigação do sujeito passivo em referência recolher as contribuições previdenciárias dos empregados por si contratados para realizarem o trabalho temporário nas empresas tomadoras desta mão de obra.

No caso em tela, tendo a auditoria verificado a existência de fatos geradores das contribuições para os Terceiros, coube à autoridade lançadora proceder à apuração e lançamento do tributo devido, tendo em vista o previsto na legislação vigente, conforme descrito no Relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, como segue:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Quanto às alegações relativas à ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigibilidade da contribuição previdenciária a cargo das empresas de mão-de-obra temporária, cumpres ressaltar, conforme dito anteriormente, que esta autoridade administrativa não possui competência para esta análise, sendo tal feito de competência do Poder Judiciário.

Além disso, deve-se ressaltar que a administração tributária tem o poder/dever de exigir o cumprimento das obrigações previstas em Lei. A atividade do lançamento é vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, motivo pelo qual deve a autoridade administrativa proceder ao lançamento quando verificar a ocorrência de fatos geradores de tributos. Vejamos:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Por tais razões, carece de razão o recorrente.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator