



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10552.000269/2007-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.172 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrente CPCI - COMPANHIA DE CREDITO IMOBILIARIO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/08/2002

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. VÍCIO MATERIAL. LANÇAMENTO SUPERVENIENTE. NOVO LANÇAMENTO, AUTÔNOMO, INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II, DO CTN. DECADÊNCIA.

Com efeito, o lançamento originário foi anulado por existência de vício material, sendo incabível a aplicação dos preceitos do artigo 173, II, do CTN.

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91. SUMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante nº 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 173, I, DO CTN.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 173, I, do CTN, eis que não restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. RELAÇÃO EMPREGATÍCIA COMPROVADA PELA FISCALIZAÇÃO.

A prestação de serviços pessoais por pessoa física encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever

de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência para as competências até 11/2000.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto e Miriam Denise Xavier.

Relatório

COMPANHIA PROVINCIA DE CREDITO IMOBILIARIO, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 7ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, Acórdão nº 10-19.229/2009, às e-fls. 162/171, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias parte patronal, além das destinadas ao FNDE e ao INCRA, incidentes sobre a remuneração percebida pelos segurados empregados e os autônomos considerados segurados empregados da empresa, em relação ao período de 01/1999 a 08/2002, conforme Relatório Fiscal, às fls. 48/57 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no DEBCAD nº 35.663.678-0.

Conforme consta do Relatório Fiscal, lançamento teve origem na anulação parcial da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.490.331-4, ocorrida em função da redução indevida da multa de mora, uma vez que as contribuições ora notificadas não haviam sido declaradas, pela empresa, em suas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs.

Esclarece, ainda, que foi apurada a alíquota complementar de 5%, incidente sobre as bases de cálculo constantes das NFLDs nº 35.490.330-6 e 35.490.331-4, e não incluída naquelas notificações. Tal alíquota resulta da diferença entre a contribuição patronal incidente sobre os salários-de-contribuição dos segurados empregados (22,5%), assim enquadrados pela Fiscalização, e a contribuição patronal incidente sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais (17,5%), recolhida pelo contribuinte.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Os autos foram baixados em diligência para que a autoridade lançadora anexasse os contratos mencionados no Relatório Fiscal.

A fiscalização se manifestou e anexou a documentação pertinente.

A contribuinte, cientificada em 09/10/2007, permaneceu inerte.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre/RS entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **reconhecendo a decadência dos levantamentos 1PF e 2PF até a competência 02/2000**, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 187/198, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, aduzindo o que segue:

Da decadência

A primeira situação abrange os lançamentos identificados sob as siglas 1PF e 2PF, os quais referem-se à diferenças de contribuições patronais compreendidas entre as competências maio 1996 e fevereiro de 2000. Estes lançamentos foram considerados extintos pela decisão aqui recorrida, tendo em vista que foram atingidos pela decadência tributária, considerando-se que a ciência do lançamento fiscal ocorreu em 02 de maio - de 2006.

A segunda situação diz respeito ao lançamento identificado sob a sigla RPF, compreendendo contribuições não recolhidas relativas à competências novembro de 1999 a agosto de 2002. Estas exigências fiscais foram, anteriormente, lançadas pela NFLD 35.490.331-4, da qual foi notificado o sujeito passivo em data de 11 de julho de 2003. Segundo entendimento adotado pelo acórdão aqui hostilizado, neste caso não se teria consumada a decadência de nenhuma competência, porque a notificação de 11 de julho de 2003 teria interrompido o curso do prazo decadencial, o qual teria reiniciado a fluir por inteiro em 06 de setembro de 2005, data em que a empresa RECORRENTE foi cientificada da DN 19.401.4/0319/2005, a qual declarou a nulidade parcial do lançamento 35.490.331-4. Tal entendimento teve por fulcro o dispositivo contido no inciso II do art. 173 do CTN.

Equivoca-se a decisão RECORRIDA em relação ao alcance do dispositivo legal no qual foi buscar amparo. O art. 173, inciso II do CTN é expresso e inequívoco no sentido de que o prazo de decadência só passa a correr, novamente a partir da data da decisão que anular lançamento anteriormente efetuado por vício formal. Assim encontra-se redigido referido dispositivo:

(...)

No caso presente não houve qualquer vício formal no processo administrativo da NFLD 35.490.331-4. Tanto assim que este lançamento subsistiu na sua forma originária em relação à parte que não foi objeto de anulação. Houve uma decisão declaratória de nulidade parcial do lançamento por vício material. Conforme consta da DN 19.401.4/0319/2005, cuja juntada de cópia se faz desnecessária de vez que trata-se de documento da própria Administração, a causa da declaração de nulidade parcial da referida NFLD foi a errônea aplicação de percentuais de multa. A causa de nulidade foi, portanto erro material e não vício de forma no processo. Neste caso, o lançamento, no que pertine à parte considerada nula, nunca existiu, para todos os efeitos. O marco inicial do prazo decadencial continua a reger-se pelo fato gerador, já que fica afastada a disposição do inc II do art. 173 do CTN. A jurisprudência não encontra divergências no

sentido de que as anulações de lançamentos por vício material. São vícios materiais do lançamento, por exemplo: apuração inexata da base de lançamento, erro de aplicação de alíquotas, errônea avaliação da matéria tributável, aplicação equivocadas de penalidades etc.

(...)

O prazo de decadência das contribuições previdenciárias, quando não houve qualquer recolhimento, é de cinco anos contados do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a contribuição deveria ter sido paga. E, quando houver recolhimento parcial, o prazo inicia-se quando da ocorrência do fato gerador. Não existe qualquer controvérsia a respeito da matéria, uma vez que a própria decisão aqui recorrida assim admite, no quarto parágrafo às fls. 148. Tendo em vista que a interrupção do prazo decadencial, conforme demonstrado, não ocorreu, e a notificação da NFLD em julgamento deu-se apenas em maio de 2006, restaram extintas pela decadência todas as competências anteriores a janeiro de 2001.

Quanto ao mérito:

No mérito, também merece reforma a decisão proferida pelo acórdão aqui recorrido. Não pode o lançamento tributário subsistir sem que, no processo administrativo fiscal, possam ser encontrados os elementos probatórios da situação apontada como fato gerador da exigência fiscal. No que se refere ao levantamento RPF, o único que subsiste neste processo, a fiscalização previdenciária houve por bem lançar, na NFLD 35.490.331-4, as contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos realizados a pessoas jurídicas, como se o vínculo existente entre a Requerente as pessoas físicas prestadoras do serviços fosse de relação de emprego. Nenhum elemento de prova, exceto as conclusões pessoais do agente fiscal, foi trazido àquele processo.

(...)

Não se contesta a prerrogativa que possui a fiscalização previdenciária para desconsiderar a formalidade dos contratos de prestação de serviços de trabalhadores autônomos, com o intuito de fazer incidir as contribuições previdenciárias próprias da relação de emprego. Mas os requisitos que devem concorrer para a configuração de contrato de trabalho, pessoalidade; onerosidade; não-eventualidade; subordinação e continuidade, devem ser sobejamente demonstrados pelo agente fiscal, que deve trazer ao processo administrativo os elementos materiais de prova que firmaram sua convicção. Não basta trazer a elas a convicção. Assim tem se manifestado do TRF4 nesta matéria:

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Após, regular processamento do feito, em 05 de novembro de 2020, foi proposta resolução pela 1ª Turma da 4ª Câmara, por unanimidade dos votos do Colegiado, *in verbis*:

Uma das principais controvérsias apresentada no Recurso Voluntário gira em torno da apreciação da decadência do lançamento ora combatido.

Com efeito, ação fiscal que culminou com a lavratura da presente NFLD foi realizada em substituição ao lançamento anteriormente efetuado, parcialmente anulado por decisão notificação (DN).

Não se tem notícias através dos presentes autos se a decisão que anulou o primeiro lançamento considerou a existência de vício formal ou material, no caso do primeiro, resguardando o direito da Administração Tributária no que se refere ao prazo previsto no art. 173, II do CTN.

No entanto, conquanto existam fortes indícios de que o lançamento ora recorrido se configure em um novo lançamento e não apenas substituto para correção de vícios de forma, o que caberia a análise da conformidade da presente NFLD com a anteriormente anulada, não constam nos autos o lançamento anterior.

Dessa forma, como a demanda envolve matéria de decadência, para o deslinde da questão posta em julgamento e para maior segurança jurídica, necessário se faz a verificação da NFLD DEBCAD original (anulada), com o seu respectivo Relatório Fiscal, bem como do Acórdão (DN) que a anulou.

Assim, mister se faz converter o julgamento em diligência com a finalidade de a autoridade fazendária providencie a juntada aos autos das peças processuais *supra* referidas, por serem indispensáveis para o deslinde da demanda.

Em resposta a diligência acima transcrita, a autoridade administrativa juntou aos autos os documentos de e-fls. 221/435, prestando esclarecimentos sobre os quesitos formulados na resolução.

Cientificado, a contribuinte ficou-se inerte.

Após retorno ao Egrégio Conselho, os autos regressaram para minha relatoria e conseguinte inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DA DECADÊNCIA

Conforme consta dos autos, resta em discussão o levantamento **RPF**, relativo às competências 11/1999 a 08/2002, oriundo da “anulação parcial” da NFLD nº 35.490.331-4.

A DRJ entendeu que não estaria decadente nenhuma competência do respectivo levantamento, tendo em vista o prazo contido no artigo 173, inciso II do CTN.

A contribuinte alega que encontra-se atingida pela decadência o crédito tributário até a competência 11/2000, pois, como visto, passaram-se cinco anos entre o lançamento das contribuições e a constituição definitiva do débito, nos termos do artigo 173, I, do CTN, não havendo em falar em anulação por vício formal.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

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

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

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;

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

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

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo 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.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

Súmula nº 08: São inconstitucionais o 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.

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por**

declaração ou misto, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, **o lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Código Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação

dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê 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, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que 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, entre as quais figura a 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 (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo 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, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário

Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que resta claro que não houve antecipação de pagamento para fins de atração dos preceitos do § 4º do artigo 150 do CTN.

Sendo assim, nos resta agora avaliar se devemos aplicar o inciso I do art. 173 do CTN, como quer a recorrente ou o inciso II, como decidiu a decisão de piso.

Pois bem!

O art. 173, inciso II do CTN é expresso e inequívoco no sentido de que o prazo de decadência só passa a correr, novamente a partir da data da decisão que anular lançamento anteriormente efetuado por **vício formal**. Assim encontra-se redigido referido dispositivo:

Art. 173. (...)

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

O vício formal, como é de senso comum, é aquele que decorre da não observância dos aspectos formais do processo de lançamento tributário, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Agora, se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais, se está diante de vício substancial ou vício essencial (material), que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional, qual seja, a valoração jurídica dos fatos tributários pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. São vícios materiais do lançamento, por exemplo: apuração inexata da base de lançamento, erro de aplicação de alíquotas, aplicação equivocadas de penalidades etc.

Dito isto, passamos a analisar os documentos acostados aos autos, especialmente a DN que “anulou” a NFLD originária. Verificamos que tal decisão não faz qualquer menção a existência de vício formal ou alusão ao prazo estipulado no inciso II do artigo 173 do CTN, senão vejamos:

19. Segundo o artigo 35, inciso II, alínea “b”, § 4º, da Lei nº 8.212/91, na redação alterada pela Lei nº 9.876/99, a partir da competência 11/1999, sobre as contribuições sociais em atraso, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação fiscal de lançamento de débito, incidirá multa de mora no percentual de 30% (trinta por cento). Na hipótese das contribuições terem sido declaradas em GFIP, a multa de mora será reduzida em cinquenta por cento. No presente lançamento fiscal, a multa foi aplicada no percentual reduzido nas competências de 11/1999 a 08/2002. Ocorre que, segundo informa o Auditor Fiscal Notificante na diligência solicitada (item 6, da presente decisão), as contribuições ora notificadas não foram declaradas em GFIP, ocorrendo a redução indevida da multa de mora. Como o sistema de processamento não aceita retificação para maior dos valores devidos, tal fato enseja a **procedência parcial** do lançamento, com a correspondente alteração da NFLD, sendo excluídos do lançamento os valores notificados em relação ao período de 11/1999 a 08/2002.

Depreende-se da fundamentação encimada que o Colegiado observou um equívoco na aplicação da penalidade (multa de mora), não sendo possível **AGRAVAR** o lançamento em sede de julgamento, entenderam que deveriam ser excluídos do lançamento os valores notificados. Em outras palavras, resta evidente que o **VÍCIO** é de natureza **MATERIAL**, tendo em visto tratar-se de erro na subsunção do fato a norma, ou seja, aplicação da multa em desacordo com a legislação que rege a matéria.

Para ficar ainda mais claro, vejamos o que consta da ementa da Decisão-Notificação:

A aplicação da multa no percentual incorreto, enseja a exclusão das competências em que os acréscimos legais estão em desacordo com a legislação que rege a matéria.

Neste diapasão, cristalino tratar-se de vício material.

Ademais, com o perdão da repetição, a Decisão-Notificação em nenhum momento refere-se à aplicação do art. 173, II, do CTN, nem consta qualquer alusão, por mais remota que seja, à ocorrência de vício formal. Ao contrário, é taxativo em afirmar pela exclusão do lançamento em desacordo com a legislação.

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, tendo sido a contribuinte cientificada do presente lançamento em 02/05/2006, impõe-se decretar a decadência dos fatos geradores até a competência 11/2000, de acordo com inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

MÉRITO

CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO

Nota-se que o cerne no presente litígio é a questão da caracterização dos contribuintes individuais como segurados empregados, uma vez que estão presentes os requisitos da relação empregatícia.

Nesse aspecto, a recorrente alega que a autoridade lançadora não comprou a existência do vínculo capaz de caracterizar os prestadores de serviços como empregados.

Pois bem!

Neste ponto, peço vênia para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pela autuada, bem como a documentação posta aos autos, *in verbis*:

Nos termos do artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, são segurados obrigatórios da Previdência Social, na condição de segurados empregados, independente do “nomen juris” que-lhes dê ao contratá-las, as pessoas físicas que prestem serviços à empresa, em caráter não eventual, sob subordinação desta e mediante remuneração.

Assim também consoante o disposto no artigo 3.º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, que em nada discrepa da legislação previdenciária, e define empregado como “toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob dependência deste e mediante salário”.

Serviços não eventuais, consoante o disposto no parágrafo 4.º do artigo 9.º do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, são aqueles relacionados “direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa”.

A impugnante tem por objeto social, conforme artigo 3.º e seu parágrafo 1.º do Estatuto Social de fls. 98/102, a operação em financiamentos para construção, venda ou aquisição de habitações, através de (a) abertura de crédito para o financiamento de empreendimentos relativos à construção de habitações destinadas à venda a prazo; (b) abertura de crédito para compra ou construção de casa própria, com liquidação a prazo do crédito utilizado; (c) desconto, mediante cessão de direito de receber a prazo da construção ou venda de habitações; (d) outras modalidades de operações autorizadas. A empresa pode, ainda, praticar outras operações autorizadas pela Lei n.º 9.514, de 20 de novembro de 1997, emitir títulos correlatos, bem como celebrar refinanciamento e operações de crédito, no País e no exterior, para execução de projetos habitacionais.

O RF, à fl. 49, contém relação dos trabalhadores enquadrados, pela Fiscalização, como segurados empregados da empresa, enquanto que a “Planilha Discriminativa Segurados/Serviços Prestados”, às fls. 62/67, identifica, por competência, os segurados considerados no Levantamento RPF, os salários-de-contribuição respectivos e as contribuições devidas por cada um deles, além das atividades por eles desenvolvidas.

Foram considerados, no caso, os seguintes trabalhadores e atividades: Roberto Caldas de Oliveira (prestação de serviços de engenharia), José Fernando Carlomagno Carchedi (assessoria administrativa), Alzira dos Santos e Maria Geni Alves (prestação de serviços de copa), Roberto Carlos Mugica (prestação de serviços de contabilidade), Fausto Pingret (prestação de serviços de cobrança) e Patrícia Cáren S. Andrade (prestação de serviços de sistema de contabilidade).

Tem-se, assim, de um lado, na condição de contratante, a impugnante, operadora de financiamentos para construção, venda ou aquisição de habitações, e, de outro, na condição de contratadas, diversas pessoas físicas prestadoras de serviços relacionados (serviços de engenharia, assessoria administrativa, contabilidade, cobrança e sistemas de contabilidade) e indiretamente (serviços de copa) com as atividades normais da empresa notificada.

Não se pode, ademais, ainda no tocante a este requisito, olvidar, a um, que os segurados Alzira dos Santos, Maria Geni Alves e Roberto Carlos Mugica haviam sido empregados da impugnante até o mês de março de 1999, prestando serviços idênticos àqueles ora verificados pela Fiscalização; e, a dois, que os contratos de fls. 114/127, relativos aos segurados considerados no lançamento, foram firmados por prazo indeterminado, fatos que bem refletem a necessidade contínua da empresa em relação aos serviços assim avançados.

Correto, portanto, o entendimento adotado pela Fiscalização, quanto a este aspecto, uma vez que os serviços prestados pelos trabalhadores apontados à fl. 49 relacionam-se com

as atividades normais da impugnante. 1 - Acerca da subordinação, o RF consigna, às fls. 49/50, que os segurados Alzira dos Santos, Maria Geni Alves e Roberto Carlos Mugica foram empregados da impugnante até o mês de março de 1999, quando, conforme verificado através do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED do Ministério do Trabalho, teriam sido transferidos para a empresa Guaíba Negócios Imobiliários Ltda. No exame da documentação de caixa, relativa ao período de abril de 1999 a setembro de 1999, todavia, restou constatado que esses empregados, mesmo formalmente transferidos para a empresa Guaíba Negócios Imobiliários Ltda., continuaram a trabalhar para a impugnante, nas mesmas funções desempenhadas anteriormente e com remunerações similares, comprovadas através de recibos de pagamento de terceiros, sem que houvesse o recolhimento de qualquer contribuição previdenciária. A partir de setembro de 1999, a impugnante passou a enquadrar esses trabalhadores na condição de segurados contribuintes individuais (trabalhadores autônomos), ainda exercendo funções idênticas e percebendo a mesma remuneração da época em que laboravam como empregados.

Os segurados Roberto Caldas de Oliveira, José Fernando Carlomagno Carchedi e Patrícia Cáren S. Andrade, no período considerado, foram enquadrados, pela impugnante, como segurados contribuintes individuais (trabalhadores autônomos).

Finalmente, quanto ao segurado Fausto Pingret, a Fiscalização relata que o contrato de prestação de serviço deste vigeu a partir de setembro de 1999, sem que a Companhia Província houvesse efetuado qualquer recolhimento sobre a sua remuneração.

Somente a partir de junho de 2000, esse trabalhador foi enquadrado como segurado contribuinte individual (trabalhador autônomo) e incluído na folha de pagamento respectiva.

Ademais, conforme refere o RF, às fls. 51/52, “A relação de emprego não é aferida apenas pelos elementos formais existentes nos contratos, mas pela realidade da execução dos serviços. Para caracterizar o vínculo empregatício, não há necessidade de uma subordinação mais rigorosa, bastando que o trabalhador se coloque à disposição do empregador, dele recebendo ordens. A destes trabalhadores para com a Cia. Província é claramente identificada, eis que os mesmos trabalham dentro da empresa, com montante de serviço estipulado (cláusula quinta dos contratos de prestação de serviços), e tarefas definidas (cláusula primeira dos contratos de prestação de serviços). Ainda, as atividades desempenhadas estão subordinadas à sua política administrativaprodutiva/econômica. A pessoa física, identificada em cada contrato, caracteriza a pessoalidade. Na emissão dos Recibos de Pagamento a Terceiros e na contabilização das contas de despesas, fica evidenciado o nome da pessoa que prestou o serviço. Portanto, a relação laboral concerne exclusivamente ao trabalho prestado pela própria pessoa física contratada, não havendo como prestá-lo por intermédio de outrem, tratando-se de obrigação de fazer, pessoal e intransferível. Quanto à remuneração, esta fica evidenciada no próprio contrato, no qual ficou pactuada uma remuneração em contrapartida a um mínimo de atividades exercidas mensalmente.” (Grifos no original.)

Evidentemente, como afirma a empresa, é possível que a natureza de uma prestação de serviço se modifique ao longo do tempo. Não basta, contudo, para que ocorra essa modificação, que se alterem apenas os elementos formais concernentes à prestação da atividade. Consoante o princípio da primazia da realidade, aplicável à relação previdenciária, assim como à trabalhista, os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documental, possam oferecer. Se um trabalhador presta serviço nas condições definidas no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212/91, ainda que sem registro, ou contratado como segurado trabalhador autônomo, ou através de empresa interposta, a Fiscalização tem o poder-dever de considerá-lo como segurado empregado, com vistas à exigência das contribuições devidas pelo empregador. Admitir-se o contrário seria esvaziar inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias, especialmente* daquelas atinentes à filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências da empresa.

No caso em apreço, a prestação de serviço estipulada entre a impugnante e os trabalhadores anteriormente mencionados foi regulada através de contrato-padrão, conforme se observa pelo instrumento de fls. 114/115, firmado entre Roberto Caldas de Oliveira e a impugnante, do qual destacam-se as cláusulas seguintes:

(...)

Assim também nos demais instrumentos de contrato de fls. 116/127, observadas, apenas, as atividades e a remuneração concernentes a cada trabalhador.

Efetivamente, além de os serviços já estarem pré-determinados, conforme restou claro quando examinada a questão da eventualidade ou não destes, verifica-se que os serviços contratados, conforme cláusula segunda dos contratos de fls. 114/127, devem sempre ser “realizados nas dependências da CONTRATANTE ou em outros locais por ela indicados”, o que retira dos trabalhadores contratados qualquer autonomia quanto à determinação do local da prestação dos serviços, sujeitando-os inteiramente às ordens da impugnante.

Ademais, verifica-se, pela cláusula quinta dos instrumentos de contrato, que os serviços são remunerados mensalmente, mediante preço fixado no próprio contrato, sem qualquer relação específica com as atividades efetivamente desenvolvidas pelos trabalhadores contratados.

Tem-se, destarte, como suficientemente identificada a subordinação jurídica dos trabalhadores em questão, em relação à impugnante, na medida em que estes trabalham dentro das dependências da empresa ou em outros locais por ela indicados, em tarefas contratualmente definidas. Ainda, conforme apontado pela Fiscalização, as atividades assim desempenhadas estão subordinadas à política administrativo-produtiva e econômica da impugnante.

A remuneração relativa a cada trabalhador considerado no lançamento vem identificada na planilha de fls. 62/67.

Não procede, portanto, a assertiva da empresa no sentido de que não teria havido, por parte da Fiscalização, a demonstração dos elementos formadores da relação previdenciária empresa-segurado empregado, tendo-se como suficientemente caracterizada, no tocante aos trabalhadores considerados no lançamento, a condição de segurados empregados, para fins de incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros.

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

No entendimento deste Relator um dos aspectos que chamou mais atenção foi de que os “prestadores de serviços” eram, anteriormente, empregados da contribuinte e, evidentemente, como afirma a empresa, é possível que a natureza de uma prestação de serviço se modifique ao longo do tempo. Contudo, não basta, para que ocorra essa modificação, que se alterem apenas os elementos formais concernentes à prestação da atividade. Consoante o princípio da primazia da realidade, aplicável à relação previdenciária, assim como à trabalhista, os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. Se um trabalhador presta serviço nas condições definidas no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212/91, ainda que sem registro, ou contratado como segurado trabalhador autônomo, ou através de empresa interposta, a Fiscalização tem o poder-dever de considerá-lo como segurado empregado, com vistas à exigência das contribuições devidas pelo empregador. Admitir-se o contrário seria esvaziar inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias, especialmente daquelas atinentes à filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências da empresa.

Neste diapasão, deve ser mantido o lançamento neste aspecto.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* consonância parcial com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer a decadência dos fatos geradores relativos ao levantamento RFP até a competência 11/2000, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira