



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

Processo n° 10920.002885/2007-38
Recurso n° 257.273 Voluntário
Acórdão n° **2301-002.454 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 1 de dezembro de 2011
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente PERVILLE CONSTRUÇÃO E EMPREENDIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/1997 a 30/07/2006

Ementa: DECADÊNCIA PARCIAL–

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente. SIMULAÇÃO

Na ocorrência de simulação, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN.

SEGURADO EMPREGADO - CARACTERIZAÇÃO

É atribuída à fiscalização da SRP a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado da empresa contratante, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei n. 8.212/91.

Os elementos caracterizadores do vínculo empregatício estão devidamente demonstrados no relatório fiscal da NFLD.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, devido a aplicação do determinado no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que davam provimento parcial ao recurso, devido a aplicação do determinado no I, Art. 173 do CTN; II) Por unanimidade de votos: a) em conhecer parcialmente do recurso, devido a pedido de desistência da recorrente, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto da Relatora. Redator designado: Damião Cordeiro de Moraes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relator.

Damião Cordeiro De Moraes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Wilson Antonio De Souza Correa.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à contribuição dos empregados, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 218), constitui fato gerador da contribuição lançada as remunerações pagas aos segurados considerados empregados pela fiscalização por ter sido constatada a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego.

A autoridade fiscal expõe, a seguir, os fatos, dados e informações que serviram de embasamento para o levantamento do Débito, relacionado a serviços prestados por pessoa física, por intermédio de empresa interposta.

Informa que, da análise da documentação e Livros apresentados pela Notificada, verificou-se a existência de muitos elementos que demonstram que a Empresa STANGE Assessoria e Consultoria Ltda, da qual o segurado Egon é sócio, foi criada apenas com o objetivo de mascarar uma outra situação que serviria para diminuir as contribuições previdenciárias que incidiriam sobre a Remuneração efetivamente paga ao referido segurado por serviços prestados à recorrente.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 07-11.112, da 5ª Turma da DRJ/FNS, (fls. 1.193, vol. 4), julgou o lançamento procedente em parte, excluindo do débito os valores lançados nas competências compreendidas entre 03/2001 a 08/2002, por entender que o Sr Egon, não poderia ser enquadrado como contribuinte individual, mas sim como empregado.

A autoridade julgadora de primeira instância defende que o simples fato de o segurado assumir cargo de diretor na empresa em que trabalha não retira sua condição de segurado empregado, pois, conforme as provas coletadas pela Autoridade Lançadora, este trabalhador manteve relação empregatícia com a Notificada durante todo o período de 08/1997 a 07/2006.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 1.206, vol. 5), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, alega incompetência dos Auditores Fiscais para reconhecer a existência da relação de emprego para fins de lançamento.

Argumenta que os dispositivos legais mencionados no Acórdão recorrido tratam a respeito do lançamento, sua revisão e da classificação como segurados obrigatórios da Previdência Social, sendo que nenhum comentário é tecido com relação à suposta competência da fiscalização para reconhecer a existência de vínculo empregatício.

Afirma que a única menção feita neste sentido é apresentada pelo art. 299 do Decreto 3.048/99, que regulamenta a Lei 8.212/91, mas que, como a matéria não é definida

pela lei em comento, conclui-se que o regulamento não pode abrangê-la, sob pena de caracterizar vício insanável.

Entende que a fiscalização jamais poderia desconstituir pessoa jurídica, reconhecendo o vínculo empregatício do Sr. Egon Stange com a Recorrente, já que não possui competência para tal, a qual é exclusiva da Justiça Trabalhista nos termos do artigo 114 da Constituição Federal e da CLT.

Assevera que o lançamento é nulo, já que, adstrita à legalidade, jamais poderia a fiscalização declarar nulos os atos jurídicos perfeitos, desconstituir a personalidade jurídica, afastar vínculo existente e estabelecer vínculo laboral inexistente e por fim, afastar regime tributário assegurado pela C.F.

Reconhece que o Sr. Egon recebeu do Sr. Fábio Perini uma grande carga de confiança para desempenhar as funções que lhe eram correlatas nas empresas em que dispunha de participação, e que é por razão da existência dessa confiança que determinada pessoa é nomeada procuradora de outra.

Divide as relações do Sr. Egon Stange com a empresa recorrente em três períodos distintos, deixando de tecer considerações sobre o período em que o mesmo atuou como procurador, em data anterior ao mês de março de 2001, tendo em vista a ocorrência da decadência, e ao período em que foi diretor da empresa, tendo em vista sua exclusão do lançamento pela primeira instância administrativa, se atendo ao período posterior a agosto de 2002, quando o referido trabalhador prestou serviços de assessoria por meio de sua empresa, a "Stange Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda".

Informa que, após o encerramento de suas atividades como diretor, o Sr. Egon Stange deixa os quadros da empresa Recorrente, passando a lhe prestar serviços mensais de assessoria e consultoria, dado o elevado conhecimento que detinha com relação ao mercado em que esta atuava e às rotinas administrativas necessárias ao pleno desenvolvimento de suas atividades, sendo que tal prestação de serviços perdurou até o ano de 2002, sem que vínculo empregatício algum houvesse entre as partes envolvidas.

Registra que menção alguma foi tecida no REFISC com relação à assinatura de qualquer documento interno da empresa pelo ex-diretor após a data em que tenha deixado a direção, inexistindo, portanto, qualquer prova produzida no sentido de tentar caracterizar hipotético vínculo empregatício, e que não há qualquer disposição legal que impeça ou restrinja a possibilidade de um indivíduo constituir uma pessoa jurídica para a prestação de serviços.

Salienta que em nenhum momento o Auditor Fiscal elencou os fundamentos legais que pudessem justificar a autuação em comento de forma a vislumbrar a possibilidade de reconhecimento de vínculo do Sr. Egon Stanqe pertencente à pessoa jurídica que presta serviços à Recorrente.

Questiona em qual embasamento legal o Fiscal procedeu esta autuarão, pois, cercado-se apenas de suposições baseadas em fatos chegou à conclusão de que a prestadora de serviço em discussão não deveria existir no mundo empresarial.

Transcreve o art. 129, da Lei 11.196/2005, para reforçar o entendimento de que a criação de pessoa jurídica é perfeitamente viável e lícita e tentar demonstrar que os serviços de caráter personalíssimos, prestados por sociedades nos estritos ditames legais, não podem ser descaracterizados para fins previdenciários e tributários.

Tece considerações sobre a diferença entre o contrato de trabalho e o de prestação de serviço e observa que, no caso concreto, não se vislumbra a possibilidade de vínculo empregatício, por não haver todos os elementos que o caracteriza, quais sejam, a pessoalidade, habitualidade, subordinação hierárquica e remuneração, já que existe inteira liberdade de ação dos prestadores, ou seja, o Sr. Egon Stange trabalha e atua como patrão de si mesmo, com poderes jurídicos de organização própria, sem cumprimento de horário e subordinação.

Discorre sobre cada elemento caracterizador da relação de emprego para concluir que o Sr. Egon Stange, representante legal da Empresa Stange Assessoria, é independente e presta serviços por conta própria, não estando sujeitos às ordens cumpridas pelos empregados da recorrente, e reitera que a fiscalização da Previdência Social não possui competência para desconstituir pessoa jurídica, visando reconhecer a existência de vínculo empregatício.

Entende que considerar devidas contribuições previdenciárias por parte da Recorrente com relação ao período em que referida pessoa figurou como um mero prestador de serviço através de empresa legalmente constituída constitui afronta à norma jurídica vigente em nosso país, uma vez que, conforme art. 12, da Lei 8.212/91, apenas pessoas físicas podem ser consideradas como segurado empregados

Destaca a seguir aspectos que, no seu entendimento, reforçam a clareza e correta contratação dos serviços prestados pela Empresa STANGE Assessoria e Consultoria Empresarial do Sr. Egon Stange à Recorrente e qualifica de equivocadas as conclusões da DRJ de Florianópolis com relação à participação do Sr. Egon Stange no plano de saúde como configuradora de vínculo empregatício após este ter deixado a diretoria da empresa.

Defende que o fato de o Sr. Egon Stange permanecer com o plano de saúde da empresa é perfeitamente legal e não configura vínculo, estando tal hipótese prevista no ordenamento jurídico brasileiro, não podendo, portanto, sua permanência neste plano ser motivo de qualquer interpretação prejudicial para a Recorrente por parte do Auditor Fiscal da previdência.

Destaca que, mesmo sendo o ônus da prova da fiscalização, nenhum documento foi apresentado pelo auditor fiscal para demonstrar a existência de qualquer relação de subordinação após o Sr. Egon ter deixado a diretoria da empresa, e nem se produziu prova com o fim de demonstrar o hipotético pagamento de despesas de viagens no período discutido nestes autos.

Sustenta que o pagamento de despesas de viagens realizadas ao prestador de serviços não detém a roupagem de salário, nos termos da legislação trabalhista, e sim de mero reembolso em função de gastos incorridos no desenvolvimento das atividades contratadas.

Insurge-se contra a caracterização do Sr. Egon como segurado empregado no período em que exerceu a função de diretor da recorrente e informa que em momento algum de sua Impugnação a Recorrente pugnou por qualquer alteração no lançamento com relação ao período em que o Sr. Egon Dieter Stange foi considerado contribuinte individual por exercer o cargo de diretor da empresa.

Entende que, ao anular lançamentos não impugnados pela contribuinte, os julgadores de primeira instância excederam os limites de seus poderes para julgar matéria não

posta sob sua análise e julgamento e, em havendo o recolhimento dos valores devidos ao Fisco Federal com relação ao *status* de contribuinte individual, esta reforma vem ainda a prejudicar a empresa Recorrente, estabelecendo-se nitidamente o *reformatio in pejus*.

Traz o histórico da legislação sobre o INCRA, tentando demonstrar que a contribuição previdenciária patronal concernente à referida Terceira Entidade é totalmente indevida, por ser ilegal e inconstitucional e finaliza requerendo o colhimento do presente Recurso em seu efeito suspensivo, pugnando pela desconstituição de todos os valores considerados devidos ao Fisco na NFLD em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice para o seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Em relação à decadência, verifica-se que a recorrente ingressou com ação judicial ordinária contra o INSS cujo objeto é o reconhecimento da decadência do crédito, cujos fatos geradores ocorreram em período anterior aos cinco anos que antecedem a data da notificação, mencionando que os créditos tributários anteriores à data de 31/12/2001 tiveram sua exigibilidade suspensa.

É fato que as instâncias administrativas não podem analisar matéria objeto de ação judicial, pois o que for decidido no âmbito do Judiciário deverá prevalecer sobre as decisões do CARF, uma vez que as decisões judiciais sobrepõem-se às decisões administrativas e, estando uma matéria submetida à apreciação judicial, não poderia ser analisada na esfera administrativa, pois o que vai valer é o que for decidido na ação judicial proposta.

No entanto, no caso da decadência, já houve uma decisão judicial definitiva, já que o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Súmula Vinculante 8 *“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*

Cumprе ressaltar que o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo.

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

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

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Assim, não há como ignorar a decisão do STF no presente processo administrativo fiscal e, sendo a decadência matéria de ordem pública, deve ser reconhecida de ofício.

O STJ pacificou o entendimento de que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Entretanto, no caso em tela o fato gerador é o pagamento de remuneração do segurado caracterizado como empregados pela fiscalização, cujo vínculo empregatício não foi reconhecido pela empresa, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício, para o qual não houve adiantamento do tributo, caso em que se aplica o disposto no art. 173, do CTN, transcrito a seguir:

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

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

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

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

Ademais, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150 do CTN, apenas quando não for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não é o caso presente, já que a fiscalização constatou e comprovou a ocorrência dessa última situação.

Verifica-se, da análise dos autos, que a ciência da NFLD pelo contribuinte se deu em 16/02/2007, conforme folha 01, do processo, e o débito se refere às competências compreendidas no período de 08/1997 a 07/2006.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que se operara a decadência do direito de constituição do crédito para as competências compreendidas entre 08/1997 a 11/2001.

Para a competência 12/2001, o crédito tributário poderia ter sido lançado em 01/2002, iniciando-se a contagem do prazo em 01/01/2003, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do dispositivo legal citado acima (art. 173, I, CTN).

Portanto, reconheço a decadência de parte do débito.

Inicialmente, a recorrente alega que os Auditores Fiscais não possuem competência para reconhecer a existência da relação de emprego para fins de lançamento, a qual é exclusiva da Justiça Trabalhista, nos termos do artigo 114 da Constituição Federal e da

Contudo, restou comprovada, nos autos, a ocorrência de todos os requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego, exigidos pelo art. 12, I, "a" da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 9.º, I, "a", do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, quais sejam, a não-eventualidade (habitualidade), a remuneração e a subordinação.

Aplica-se portanto, ao caso, o artigo 9º, da Consolidação das Leis do Trabalho, que considera nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos nela contidos

E como o parágrafo 2.º do art. 229 do Decreto 3.048/99, permite ao Auditor Fiscal desconsiderar o vínculo pactuado, a Auditoria, ao verificar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego, agiu em conformidade com ditames legais e enquadrando corretamente o trabalhador como empregado da notificada para efeitos da legislação previdenciária.

Esse enquadramento será automático sempre que estiverem presentes, na prestação do serviço, os pressupostos da relação de emprego, quais sejam, a remuneração, a habitualidade e a subordinação, porque a lei assim determina, mesmo que no contrato formalizado entre as partes esteja definido de forma diversa, pois a relação de emprego não é aferida pelos elementos formais do ajuste, mas do conteúdo emergente de sua execução.

Dessa forma, ao contrário do que entende a recorrente, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei n.º 8.212/91, pode sim o AFPS desconsiderar a contratação do segurado por meio de empresa terceirizada para considerá-lo como empregado da contratante, exclusivamente para fins de recolhimento da contribuição previdenciária, pois houve a ocorrência do fato gerador.

Da análise dos fatos apresentados, verifica-se a existência de uma simulação no procedimento de terceirização adotado pela notificada em relação às empresas apontadas no RELFISC.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado – 15ª Edição).

O Código Civil Brasileiro de 2002 traz, no § 1º, do art. 167, as hipóteses em que fica configurada a ocorrência de simulação:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados

E, conforme demonstrado nos autos, a situação verificada pela auditoria fiscal se enquadra perfeitamente no dispositivo legal transcrito acima.

Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição).

E, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, em respeito ao Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária aos verdadeiros participantes do negócio.

A recorrente defende, ainda, que a desconsideração da personalidade jurídica é ato privativo do Poder Judiciário.

Contudo, tal entendimento não encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e de nossos tribunais, conforme julgados cujos trechos transcrevo abaixo:

TRF 1ª Região - Apelação Cível 94.01.13621-1/MG DJ 12/04/2002

“Salienta-se ainda que é desnecessária qualquer declaração judicial prévia para anular os atos jurídicos entre as partes, já que seus reflexos tributários existem independentemente da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, nos termos do artigo 118, I, do Código Tributário Nacional.

Ademais, a questão central dos autos cinge-se à repercussão para os efeitos tributários do ato simulado, ou seja, de sua ineficácia para fins de dedução de tais prejuízos.

Uma vez comprovada que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, como de fato o foi no caso em tela, a autoridade administrativa tem plenos poderes para efetuar a glosa da dedução de imposto ilegitimamente realizada pela Autora, nos termos do art. 149, inciso VII, do CTN...”

TRF 4ª Região - Apelação Em Mandado De Segurança nº 2003.04.01.058127-4 – Data da Decisão: 31/08/2005

PROCESSUAL CIVIL. JULGAMENTO ULTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS. IMPOSTO DE RENDA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

(...)

3. A proposição de invalidade do procedimento fiscal não merece guarida, pois os elementos coligidos aos autos dão conta de que o Fisco procedeu à investigação e à fiscalização dentro dos limites da lei, não ocorrendo qualquer excesso violador de direito individual, garantindo-se à impetrante a ampla defesa e o contraditório, tanto na via administrativa, quanto na judicial.

4. Restando provados, à saciedade, os fatos que embasaram o lançamento tributário, bem como o dolo, a fraude e a simulação, é desnecessária a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, aplicando-se o art. 149, VII, do CTN.

Acórdão 107-08247– Sétima Câmara – 12/09/2005

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITA – INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS – SIMULAÇÃO. Comprovado pela Fiscalização que a Recorrente utilizou-se de terceiro para omitir receita, fato este que não foi descaracterizado em qualquer momento por aquela, é de ser mantido o Lançamento de Ofício.

IRPJ – SIMULAÇÃO – MULTA AGRAVADA. Mantém-se a multa agravada se caracterizada a omissão de receita através de simulação.

Nesse sentido, cita-se o entendimento de Heleno Tôrres em sua obra Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária – Ed. Revista dos Tribunais – 2003 – pág. 371:

“Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negocial, nas hipóteses de simulação absoluta. Para a Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é despidendo que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação, pelo regime de desconsideração do ato negocial, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo “motivo” para o ato administrativo: o ato simulado”

Portanto, na presença de simulação, a auditoria fiscal tem o dever-poder de não permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento, que no caso em tela encontra respaldo ainda no artigo 149, inciso VII do CTN que dispõe o seguinte:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Corroborando com o entendimento exposto, transcrevemos a ementa de acórdãos proferidos pelo **Superior Tribunal de Justiça**:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 894015/AL 2006/0227932-9 Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) Órgão Julgador - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 06/02/2007 Data da Publicação DJ 12.04.2007 p. 251.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INSS. FISCALIZAÇÃO DE EMPRESA. CONSTATAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DECLARADO. COMPETÊNCIA AUTUAÇÃO. POSSIBILIDADE REEXAME

DO SUBSTRATO FATIGO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ. I – O INSS, "ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação" (REsp nº 515.821/RJ, Rel. Min.FRANCIULLI NETTO, DJ de 25/04/05). II - Destaque-se que remanesce hígida a competência da Justiça do Trabalho na chancela da existência ou não do aludido vínculo empregatício, na medida em que: "O juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestado, seja administrativamente, seja judicialmente" (REsp nº 575.086/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 30/03/06). III - O acórdão recorrido, ao dirimir a controvérsia, entendeu que inexistiu prova que afastasse a validade da NFLD, sendo que, para rever tal posicionamento, seria necessário o seu reexame, que serviu de sustentáculo ao convencimento do julgador, ensejando, no caso, a incidência da Súmula nº 07/STJ IV - Agravo regimental improvido.

PREVIDENCIÁRIO — INSS — FISCALIZAÇÃO — AUTUAÇÃO — POSSIBILIDADE — VÍNCULO EMPREGATÍCIO. A fiscalização do INSS pode autuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ele julgue com vínculo empregatício. Caso discorde, a empresa dispõe do acesso à Justiça do Trabalho, afim de questionar a existência do vínculo. Recurso provido. (RECURSO ESPECIAL Nº 236279-RJ. Relator Ministro GARCIA VIEIRA. Publicação DJ 20/03/2000).

No mesmo sentido, os seguintes Acórdãos proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 11a Região, cujas ementas seguem transcritas:

EMBARBOS À EXECUÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DA PREVIDÊNCIA. SITUAÇÃO FÁTICA. TÉCNICOS CREDENCIADOS. SUBORDINAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. Inexiste vinculação entre a ordem trabalhista e a previdenciária no sentido da caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária, que abrange o reconhecimento de situação fática que independe de apreciação da Justiça do Trabalho. O contrato mantido pela embargante com seus "credenciados" espelha autêntica relação de emprego. Apelação e remessa oficial providas. (Apelação Cível nº 92.04.11569-6/RS, 3ª Turma, DJ 02/02/1994)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALEGADA NULIDADE DA NFLD. ENQUADRAMENTO DOS EMPREGADOS. ATRIBUIÇÃO. 1. Compete à autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato gerador e efetuar o lançamento, conforme art-142, do CTN-66.2. O fiscal previdenciário pode, diante dos fatos, considerar como "empregados" os

trabalhadores que a empresa tratava como "autônomos", não cabendo a alegação de invasão de competência da Justiça do Trabalho, a quem compete julgar dissídios entre empregadores e empregados (art-114, CF-88). 3. Apelação improvida.(Apelação em Mandado de Segurança nº 9704398891/PR, 1ª Turmad, DJ), 27/01/1999)

Em relação ao Decreto, a recorrente conclui que, como tal matéria não é definida na Lei 8.212/91, o regulamento não pode sob pena de caracterizar vício insanável.

Contudo, verifica-se que o Regulamento, aprovado pelo Decreto 3.048/99, apenas cumpriu seu papel regulamentador, não ultrapassando o conteúdo e alcance da lei para a qual foi expedido, em atendimento ao disposto no Art. 99 do Código Tributário Nacional - CTN.

Ademais, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto, conforme disposto em seu art. 62.

Cumprir destacar que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: *"o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica". (grifei)*

Restou demonstrado, pela fiscalização, que os expedientes utilizados pela recorrente tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.

Da análise dos documentos, a fiscalização observou que, antes de constituir a Empresa STANGE Assessoria e Consultoria Ltda, em 09/97, o Sr. Egon trabalhava como empregado para uma das empresas do grupo Perini, sendo que, desde aquela época, ele era uma das pessoas de confiança do Sr Fábio Perini, ajudando-o a administrar as suas empresas, cuidando, inclusive, da área financeira, principalmente, da parte relacionada à autorização de pagamentos de Despesas/Custos, assinando cheques, rescisões de contrato de trabalho, alterações contratuais, atas de assembléia e, como procurador, os Termos de Abertura e Encerramento dos Livros Diário 01, 02 e 03, de 2002, 2003 e 2004, respectivamente, tendo ocupado, inclusive, o cargo de diretor em alguns períodos abrangidos pelo lançamento.

A autoridade lançadora conclui que os serviços prestados pelo Sr. Egon à notificada não se trata, simplesmente, de "Consultoria Empresarial", configurando-se, na realidade, de prestação de serviços realizados na Pessoa Física do sócio da empresa Stange, para a Notificada, com evidente existência de subordinação hierárquica.

A notificada afirma que não foi tecida, no REFISC, menção alguma com relação à assinatura de qualquer documento interno da empresa pelo ex-diretor após a data em que tenha deixado à direção

Todavia, verifica-se que o Sr. Egon assinou, como Diretor Administrativo Financeiro, a Primeira Alteração Contratual datada de 24/01/2005, da Empresa PERINI

INVEST LTDA, e, a partir da competência 06/2002, administrou ou gerenciou simultaneamente duas Empresas, a CISABRASILE LTDA e a PERINI INVEST LTDA.

A empresa CISABRASILE LTDA, constituída em 06/2002, foi administrada pelo Sr. Egon no período de 27/06/2002 a 16/06/2004, para a qual o referido segurado emitia Notas Fiscais de Serviço a título de "Honorários", envolvendo as competências de 10/2002 a 05/2004, não tendo sido incluído em folha de pagamento ou GFIP.

A Empresa PERINI INVEST LTDA, constituída em 08/2002, passou a ser administrada pelo Sr. Egon, na condição de Diretor Administrativo Financeiro a partir de 01/09/2002, recebendo, a partir da competência 01/2004, a importância de um Salário Mínimo mensal, na condição de Segurado Contribuinte Individual, em função do exercício desse cargo.

Assinou, ainda, como procurador, os Termos de Abertura e Encerramento dos Livros Diário 01, 02 e 03, de 2002, 2003 e 2004, da empresa notificada.

A recorrente argumenta que não há qualquer disposição legal que impeça ou restrinja a possibilidade de um indivíduo constituir uma pessoa jurídica para a prestação de serviços, e que a criação de pessoa jurídica é perfeitamente viável e lícita e que os serviços de caráter personalíssimos, prestados por sociedades nos estritos ditames legais, não podem ser descaracterizados para fins previdenciários e tributários.

Porém, em nenhum momento a fiscalização negou tal possibilidade ou alegou que é ilegítima a contratação de empresa que preste serviço por seu próprio titular.

Na verdade, o que a autoridade notificante constatou em ação fiscal desenvolvida na recorrente e demonstrou no relatório da NFLD foi a existência dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício entre a recorrente e a pessoa física que lhe prestaram serviços por meio da empresa contratada STANGE Assessoria e Consultoria Ltda.

E o fato de o serviço ser prestado pelo próprio titular apenas reforça a convicção de que o Sr Egon é empregado da empresa.

Ou seja, a fiscalização constatou o pagamento dissimulado de remuneração.

Os argumentos trazidos pela notificada não são suficientes para se contrapor a realidade fática de vínculo empregatício, constatada pela fiscalização

Relativamente à alegação de que o lançamento constitui afronta à norma jurídica vigente em nosso país, uma vez que, conforme art. 12, da Lei 8.212/91, apenas pessoas físicas podem ser consideradas como segurado empregados, cumpre observar que em nenhum momento o fiscal notificante pretendeu considerar pessoa jurídica empregada da recorrente.

A auditoria deixou claro, no Relatório da NFLD, que descaracterizou o vínculo pactuado entre a empresa notificada, tomadora de serviços, e a empresa prestadora de serviço e caracterizou a pessoa física que prestou serviços à notificada por meio dessa pessoa jurídica por ela mesma constituída, como empregado da recorrente, tendo em vista a realidade fática constatada durante a ação fiscal desenvolvida na tomadora.

A fiscalização constatou que o Sr Egon e sua família continuaram fazendo parte do Plano de Saúde mantido pela Notificada com a UNIMED para atender aos seus Funcionários.

A recorrente não nega tal fato, mas apenas se justifica alegando que o fato de o Sr. Egon Stange permanecer com o plano de saúde da empresa é perfeitamente legal e não configura vínculo, estando tal hipótese prevista no ordenamento jurídico brasileiro, não podendo, portanto, sua permanência neste plano ser motivo de qualquer interpretação prejudicial para a Recorrente, uma vez que a presença do Sr. Egon Stange no rol de usuários do plano de saúde da Recorrente não indica, por si só, a existência de vínculo empregatício.

No entanto, a Lei 9656/98, citada pela recorrente, deixa claro o direito de o ex empregado, demitido por justa causa, manter sua condição de beneficiário do plano de saúde da empresa, **desde que assuma também o pagamento da parcela anteriormente de responsabilidade patronal.**

No caso presente, não consta que o Sr. Egon tenha arcado com a parte patronal do plano de saúde seu e de sua família.

E a Resolução CONSU nº 20, que dispõe sobre a regulamentação do artigo 30 da Lei n.º 9.656/98, estabelece que, para manutenção do exonerado ou demitido como beneficiário de plano de assistência à saúde, as empresas empregadoras devem oferecer **plano próprio** ou contratado e as empresas operadoras ou administradoras de planos ou seguros de assistência à saúde devem oferecer à empresa empregadora, que o solicitar, plano de assistência à saúde para ativos e exonerados ou demitidos.

Conforme se depreende da leitura do CONTRATO DE FORNECIMENTO DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES (fls. 440, vol. II), o objetivo do plano de saúde é “o fornecimento de serviços de Assistência Médica, através de serviços de seus cooperados e serviços complementares, próprios ou contratados, que a CONTRATADA se obriga a proporcionar aos empregados da CONTRATANTE, bem como a seus dependentes legais, de forma e nos locais definidos no contrato”.

E o referido contrato deixa claro quem são os usuários do plano, quais sejam, “os funcionários da CONTRATANTE e seus dependentes legais, definidos de acordo com a Previdência Social”.

Ademais, conforme bem observado pela autoridade julgadora de primeira instância, o Sr. Egon nunca foi registrado como empregado da empresa notificada, o que não foi negado pela recorrente em seu recurso.

No entanto, mesmo sem registro de empregado na empresa recorrente, era , juntamente com sua família, beneficiário do plano de saúde contratado pela notificada para os seus empregados.

Contudo, não foi somente a presença do Sr. Egon Stange no rol de usuários do plano de saúde da Recorrente que indicou, por si só, a existência de vínculo empregatício, conforme quer fazer crer a recorrente.

Tal fato, aliado a todos os demais narrados pela autoridade notificante, reforçam a convicção que o Sr Egon é, na verdade, empregado da empresa recorrente.

Dessa forma, se em uma ação fiscal ficar constatada que a empresa prestadora não existe de fato, mas foi constituída apenas para simular uma situação de

terceirização e dissimular vínculo empregatício e pagamento de remuneração, a fiscalização pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária e previdenciária, caracterizar o vínculo empregatício e constituir o crédito tributário por meio do instrumento competente, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

A recorrente argumenta que, mesmo sendo o ônus da prova da fiscalização, nenhum documento foi apresentado pelo auditor fiscal para demonstrar a existência de qualquer relação de subordinação após o Sr. Egon ter deixado a diretoria da empresa, e nem se produziu prova com o fim de demonstrar o hipotético pagamento de despesas de viagens no período discutido nestes autos.

Todavia, a origem do débito está muito clara e fundada corretamente na situação constatada e relatada pela fiscalização, que analisou os documentos encontrados na empresa.

Assim, o auditor fiscal deixou muito claro qual a origem do lançamento nos relatórios que integram a NFLD, arbitrando o débito com fundamento nos §§ 3º e 6º, do artigo 33, da Lei 8.212/9.

Ademais, vale lembrar que, conforme entendimento do Ministro Carlos Veloso “*Corre em favor do ato administrativo a presunção da legitimidade. Assim, se o lançamento fiscal previdenciário aponta a existência de empregados e não trabalhadores autônomos, cumpre ao contribuinte ilidir, mediante prova, essa presunção*” (TRF AC. 101.404-MG, Min. Carlos Veloso – DJU 05/09/85, pág. 14800).

A recorrente insurge-se, ainda, contra a caracterização do Sr. Egon como segurado empregado no período em que exerceu a função de diretor da recorrente e informa que em momento algum de sua Impugnação a Recorrente pugnou por qualquer alteração no lançamento com relação ao período em que o Sr. Egon Dieter Stange foi considerado contribuinte individual por exercer o cargo de diretor da empresa.

Entretanto, entendo que não cabe, nesta segunda instância administrativa, a discussão de valores já excluídos do débito pela primeira instância, e que não foram objeto de recurso de ofício a este Conselho.

Entendo que, caso os valores excluídos sejam objeto de novo lançamento, aí sim, a recorrente poderá demonstrar seu inconformismo em relação à caracterização do diretor como empregado, mas, frise-se, apenas nos autos que discutirem esse novo lançamento, se houver.

Para o presente processo administrativo fiscal, e nesta instância administrativa, cabe apenas a análise da parte remanescente do débito, após a exclusão dos valores relativos à contribuição incidente sobre o pagamento de remuneração do Sr Egon, na condição de contribuinte individual.

A notificada entende que, ao anular lançamentos não impugnados pela contribuinte, os julgadores de primeira instância excederam os limites de seus poderes para julgar matéria não posta sob sua análise e julgamento e, em havendo o recolhimento dos valores devidos ao Fisco Federal com relação ao *status* de contribuinte individual, esta reforma vem ainda a prejudicar a empresa Recorrente, estabelecendo-se nitidamente o *reformatio in pejus*.

Todavia, reitera-se, não houve anulação de lançamentos pelos julgadores de primeira instância, mas apenas a retificação, para menor, do valor originalmente lançado, com a exclusão de contribuições incidentes sobre a remuneração de CI.

Cumprе esclarecer, ainda, que todo valor recolhido pela notificada após a lavratura da NFLD e o encerramento da ação fiscal e que seja relativo ao lançamento, não poderá ser excluído do débito por meio de Acórdão de primeira instância, devendo, portanto, ser convertido em pagamento parcial do lançamento somente após o trâmite administrativo fiscal.

E, se a empresa reconheceu como devido o valor lançado originalmente e o recolheu após a lavratura da NFLD, não há que se falar em prejuízo para a empresa, uma vez que ela apenas cumpriu uma obrigação legal a todos imposta, que é o recolhimento da contribuição devida, incidente sobre toda a remuneração paga a todos os empregados a seu serviço.

Caso a fiscalização constate diferença no recolhimento, tendo em vista equívoco no enquadramento de segurado, lavrará novo instrumento de crédito, uma vez que o lançamento é um ato vinculado, e todo o valor recolhido pela empresa será apropriado para abater o valor da contribuição devida.

A recorrente tenta demonstrar, ainda, a ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança de contribuição ao INCRA.

Entretanto, a cobrança das contribuições ao INCRA possui previsão legal, e a legislação que ampara tais exações consta discriminada no Relatório de Fundamento Legal do Débito – FLD

Portanto, não há que se falar em ilegalidade da referida exação.

Cumprе esclarecer que o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

E o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria, por meio do Enunciado 02/2007, transcrito a seguir:

Enunciado nº 02:

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

Esse também é o entendimento manifestado pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, conforme Parecer/CJ nº 2.547/2001:

(...)

Ante o exposto, esta Consultoria Jurídica posiciona-se no sentido de que a Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade e, sobretudo, de aplicar tal reconhecimento ou declaração nos casos em concreto, de leis, dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim

expressamente declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes ou reconhecidos pela Chefia do Poder Executivo.

De fato, a empresa pode até alegar a inconstitucionalidade de lei, mas a autoridade administrativa está impedida de afastar dispositivos legais sob esse fundamento.

Assim, a autoridade julgadora, como agente da Administração, não está obrigada a apreciar as alegações de inconstitucionalidade de dispositivos legais, já que está impedida de aplicá-las.

Portanto, as autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária.

Dessa forma, são devidas, pela recorrente, as contribuições ao INCRA.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso, e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que se exclua do valor do débito, por decadência, os valores lançados nas competências compreendidas entre 04/1999 a 11/2001, inclusive.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes - Redator designado

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa PERVILLE CONSTRUÇÃO E EMPREENDIMENTOS em face da decisão julgou parcialmente procedente o lançamento referente ao período de 08/1997 a 07/2006.

In casu, com a devida vênia ao posicionamento da ilustre Conselheira Relatora no sentido de que “apenas quando não for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não é o caso, já que a fiscalização constatou e comprovou a ocorrência dessa última situação”, esse não é o entendimento que deve prevalecer.

Como é cediço, para que seja configurado dolo, fraude ou simulação, não basta a falta de recolhimento, além disso, deve-se demonstrar a intenção específica ou vontade deliberada de pretender algum benefício com supressão ou redução tributária, o que não ocorreu no caso concreto. Inexiste, portanto, a figura do dolo eventual para caracterização do *dies a quo* do prazo decadencial.

Os arts. 71, 72 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, traz a definição de sonegação ou fraude, exigindo sempre a configuração da conduta dolosa:

“Art . 71. Sonegação é tãda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tãda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impãsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

De maneira que a inserção de elemento novo na conduta adotada pelo contribuinte em sede recursal com o intuito de dar novo enquadramento à regra decadencial está vedada, sob risco de colocar por terra o princípio do duplo grau de jurisdição. Necessário ressaltar, ainda, que a acusação fiscal deve restar adstrita à comprovação de conduta dolosa por parte do contribuinte, sem a qual entendo por prejudicada qualquer alegação extemporânea que venha a prejudica-lo com a adoção de regra decadencial mais gravosa.

E sobre a decadência, cumpre ressaltar que, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante n° 08, *verbis*:

“(...) Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/91 e o parágrafo único do art.5° do Decreto-lei n° 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4°, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5° do Decreto-lei n° 1.569/77, frente ao § 1° do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.”

.....

“Súmula Vinculante n° 08:

São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

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

Ainda sobre o assunto, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”

Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

Acerca das regras de verificação da decadência, frise-se, posto que importante, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no seguinte sentido:

“(…) 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que, nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. Precedente em recurso representativo de controvérsia (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009). [...] 3. Recurso especial parcialmente provido”. (REsp 1015907/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10/09/2010)

“(...) 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 incorre, 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 impositivo, 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008”. (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

Compulsando os autos, depreende-se do Relatório de Documentos Apresentados – RDA, que foram analisadas folhas de pagamento, GFIP e GRPS (ff. 61 a 88). Além disso, consta do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF, ff. 154 a 155, que a fiscalização examinou livro diário nº 22; livro de registro de empregados; folha de pagamento, GFIP, comprovante de recolhimento e outros. Assim, verifica-se que houve o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, considerando a totalidade das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos da empresa. Dessa forma, tenho como certo que deva ser aplicada a regra constante do artigo 150, §4º, do CTN.

O CARF, por intermédio de uma de suas Câmaras Superiores, corroborou tal entendimento ao aplicar a regra do art. 150, “eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal)”. (Processo nº 36918.002963/200575; Recurso nº 243.707 Especial do Procurador Acórdão nº 920201.418)

Dessa forma, tenho como certo que deva ser aplicada ao lançamento fiscal a regra constante do artigo 150, §4º, do CTN.

E com base nas informações expostas acima, tendo em vista que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 16/02/2007, referente às contribuições do período de 01/08/1997 a 31/07/2006 ficam alcançadas pela decadência quinquenal as competências **08/1997 a 01/2002**, restando mantidas as competências 02/2002 a 07/2006.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para DAR-LHE PROVIMENTO com relação à aplicação da decadência quinquenal prevista no artigo 150, § 4º, do CTN e decotar do lançamento as competências 08/1997 a 01/2002.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Redator designado