



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000014/2011-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2004-000.097 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de dezembro de 2023
Recorrente EIJI TAKAGI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO E ALÍQUOTA.

O salário de contribuição do segurado Contribuinte Individual que presta serviços por conta própria, é a sua remuneração mensal, assim entendido o total de seus rendimentos, observado o limite máximo previsto na legislação.

Observadas as demais condições legais, considera-se formalizada a opção a que se refere o § 2º do artigo 21 da Lei 8.212/91, pela utilização, no ato do recolhimento, do código de pagamento específico para a "opção: aposentadoria apenas por idade", operando seus efeitos em relação às competências posteriores à data do referido recolhimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Cuida o presente de Autos de Infração – DEBCAD 37.297.538-0 - para cobrança da contribuição previdenciária do próprio sujeito passivo, odontólogo, na condição de contribuinte individual.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 23/30.

O sujeito passivo impugnou o lançamento às fls. 54/64, que foi julgado procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS às fls. 72/77. Eis a ementa do julgado:

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO.
COMPOSIÇÃO DA REMUNERAÇÃO.

A autoridade administrativa não tem competência para declarar norma inconstitucional. A alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual é de vinte por cento sobre o salário-de-contribuição.

O salário de contribuição do segurado Contribuinte Individual que presta serviços por conta própria, é a sua remuneração mensal, assim entendido o total de seus rendimentos, observado o limite máximo previsto na legislação.

Dessa decisão foi dado ciência ao autuado que, inconformado, apresentou o recurso voluntário de fls. 84/88.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator.

Da admissibilidade

O contribuinte tomou ciência, por edital, do acórdão de impugnação em 13/3/15 (fl. 82) e apresentou seu recurso tempestivamente em 24/3/15 (fl. 84). Preenchido os demais requisitos para a sua admissibilidade, dele conheço e passo a analisar-lhe o mérito.

Do mérito.

Como já anunciado, trata-se de lançamento para cobrança da contribuição previdenciária do próprio sujeito passivo, odontólogo, na condição de contribuinte individual. A auditoria baseou-se nos valores declarados pelo próprio contribuinte em suas DIRPF como provenientes de pessoas físicas.

Em seu recurso, o recorrente, reiterando os termos de sua impugnação, sustentou que o lançamento deveria observar as despesas na apuração do carnê leão constantes de suas DIRPF e que, em assim não tendo sido feito, haveria nulidade no lançamento.

Quanto a esse ponto, não vejo reparos a serem promovidos na decisão guerreada, que assim encaminhou o assunto:

3 – Com relação ao pedido para que sejam deduzidas as despesas escrituradas em Livro Caixa, cabe referir que a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Física não se confunde com a legislação que rege as contribuições devidas à Seguridade Social.

Conforme a legislação já informada no Relatório Fiscal, qual seja o inciso III do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que não comporta exceções, o salário de contribuição do segurado contribuinte individual é a remuneração por ele auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º do mesmo artigo. Por outro lado, as parcelas descritas no § 9º do art. 214 do RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, como não integrantes do salário de contribuição, são passíveis de pagamento apenas a segurados empregados, não se aplicando ao segurado contribuinte individual, restando improficuo o requerimento do impugnante.

Uma vez que não há previsão na legislação para que seja excluído qualquer valor da remuneração do Contribuinte Individual, seja a que título for, o salário de contribuição

deve ser tomado a partir do total bruto da remuneração, respeitado o limite máximo mensal, da mesma forma como foi no presente caso.

Ademais, não há qualquer vício nos requisitos citados nos artigos 10 e 11 do Decreto 70235/72, tampouco subsunção ao artigo 59 do mesmo diploma, motivo pelo qual é de se rejeitar a preliminar de nulidade.

Na sequência, sustentou ainda que por já se encontrar aposentado e em não se beneficiando por qualquer tipo de melhoria na aposentadoria já consolidada, não é lógico que seja cobrado valor correspondente a 20%, devido por aquele que teria retorno pleno nos benefícios, mas sim o recolhimento no percentual de 11% sobre o salário mínimo. Trouxe, como fundamento para a tese, o inciso I do artigo 214 do Decreto 3048/99, alterado pelo de nº 3.265/99.

Há de se destacar, de plano, que o fato de se encontrar aposentado não é relevante para a tributação dos rendimentos que aferiu na condição de contribuinte individual. É dizer, mesmo aqueles que já se encontram aposentados, uma vez exercendo atividade remunerada, torna-se contribuinte da previdência em relação aos valores percebidos, dado o caráter contributivo e à natureza solidária do sistema previdenciário vigente.

No que toca ao dispositivo citado pelo recorrente, cumpre destacar que aquele inciso I de seu § 3º cuida do salário mínimo de contribuição para os casos em que os valores recebidos no mês não alcançarem referido patamar. Em outras palavras, recebendo valores acima desse patamar mínimo, **e é o caso dos autos**, a contribuição deve observar esse montante recebido, limitado, entretanto, ao teto de contribuição. Vide o que dispõe o inciso III desse mesmo artigo 214 do RPS:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observados os limites a que se referem os §§ 3º e 5º;

Perceba-se que o inciso III do artigo 28 da Lei 8.212/91 estabelece, como salário de contribuição no tocante ao contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas **ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês**, observado o limite máximo a que se refere o § 5º, que trata do teto da previdência.

Definida, pois, a base de cálculo do tributo, passemos a alíquota aplicável determinada no artigo 21 do mesmo diploma acima.

Vejamos o que dizia a Lei à época dos fatos geradores, naquilo que importa ao caso.

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição.

[...]

§ 2º É de 11% (onze por cento) sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição a alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, e do segurado facultativo que optarem pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 123, de 2006\).](#) [\(Vide Lei nº 8.213, de 1991\)](#)

Não é difícil perceber que a alíquota estabelecida no § 2º do artigo acima, de 11%, trata-se exceção à regra fixada no *caput*, no patamar de 20%, para os contribuintes individuais e facultativos.

Veja-se, com isso, que estamos a tratar de 2 tipos distintos de contribuintes. Um que se sujeita à alíquota de 20% e outro que se vale de uma tributação mais favorecida. Com isso, o ponto é: quem seria esse contribuinte agraciado com essa tributação favorecida e em que condições ?

Os artigos 199 e 199-A do RPS, incluído pelo Decreto nº 6.042/2007, assim estabeleciam:

Art. 199. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo é de vinte por cento aplicada sobre o respectivo salário-de-contribuição, observado os limites a que se referem os §§ 3º e 5º do art. 214. [\(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999\)](#)

Art. 199-A. A partir da competência em que o segurado fizer a opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, é de onze por cento, sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, a alíquota de contribuição: [\(Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007\).](#)

I - do segurado contribuinte individual, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado;

II - do segurado facultativo; e

III - especificamente quanto às contribuições relativas à sua participação na sociedade, do sócio de sociedade empresária que tenha tido receita bruta anual, no ano-calendário anterior, de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais). [\(Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007\).](#)

III - do MEI de que trata a alínea “p” do inciso V do art. 9º, cuja contribuição deverá ser recolhida na forma regulamentada pelo Comitê Gestor do Simples Nacional. [\(Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008\).](#)

Extraí-se dos incisos acima que são três as espécies de segurados que podem optar pela exclusão ao direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição e passar a recolher o tributo à alíquota de 11%, observando-se o limite mínimo mensal do salário de contribuição. São eles: o segurado facultativo; o sócio de sociedade empresária que tenha tido receita bruta anual, de até R\$ 36.000,00 no ano-calendário anterior; e o segurado contribuinte individual, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado.

Posto desta forma, penso que a pretensão da recorrente reside no seu enquadramento nessa última espécie. Voltemos a ela, notadamente às condições postas para o gozo dessa tributação favorecida:

1 – Ser contribuinte individual;

2 – Proceder à opção pela exclusão ao direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição; e

3 – Trabalhar por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado.

Como já dito, não há controvérsia em relação ao preenchimento do primeiro requisito. Quanto ao terceiro, de fato, a Fiscalização identificou recolhimentos em nome do recorrente nos anos de 2006 e 2009, provenientes da prestação de serviços a pessoas jurídicas,

evidenciando relação de trabalho entre eles, recorrente e empresas. Penso, como isso, não ter havido o preenchimento desse requisito.

De sua vez, no que tange à segunda condição, vale destacar que a Instrução Normativa SRP nº 03/2005, norma complementar da legislação em questão, forte no artigo 100 do CTN, assim estabelecia em seu artigo 79:

Art. 79. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:

[...]

II - para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, observado o limite máximo do salário de contribuição e o disposto no art.80, de:

a) vinte por cento, incidente sobre: 1. a remuneração auferida em decorrência da prestação de serviços a pessoas físicas; 2. a remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados à entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais; 3. a retribuição do cooperado quando prestar serviços a pessoas físicas e à entidade beneficente em gozo de isenção da cota patronal, por intermédio da cooperativa de trabalho;

[...]

§ 6º O segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, a partir da competência em que fizer opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, contribuirá à alíquota de onze por cento sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição a que se refere o inciso III do § 1º do art. 68. [\(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa SRP nº 23, de 30 de abril de 2007\)](#)

[...]

§ 11. Considera-se formalizada a opção a que se refere o § 6º deste artigo pela utilização, no ato do recolhimento, do código de pagamento específico para a "opção: aposentadoria apenas por idade", previsto no Anexo I. [\(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa SRP nº 23, de 30 de abril de 2007\)](#)

É de se notar, à luz do § 11 acima, que para se caracterizar/configurar a opção retro mencionada fez-se necessário o recolhimento da contribuição, por parte do optante, sob o código 1163¹, conforme estabelecido no anexo I da referida Instrução Normativa, o que não há indícios nos autos de sua ocorrência. Há apenas os recolhimentos promovidos em razão dos serviços prestados a pessoa jurídica, sem qualquer evidência, mesmo por parte da recorrente, de que tenham se dado sob o código acima.

E mais, registre-se que não há o apontamento de qualquer recolhimento, em GPS, promovido pelo recorrente em relação a, ao menos, parte dos rendimentos recebidos de pessoa física ao longo dos 4 anos auditados, o que, por óbvio, conduz à conclusão de que, além de não ter efetuado a opção pela tributação favorecida, não se viu impelido a recolher sequer esse valor que sustentou ser o devido.

Vejo que, com isso, não cabe ao Fisco ou ao julgador administrativo sub-rogar-se na pessoa do contribuinte para manifestar uma opção que deveria ter sido por este exercida em época própria e que, em assim não o fazendo, sujeitou-se à regra geral do *caput* do artigo 21 da Lei 8.212/91.

Sem reparos, pois, no lançamento.

¹ Contribuinte Individual (autônomo que não presta serviço à empresa) - Opção: Aposentadoria apenas por idade (art. 80 da LC nº 123 de 14.12.2006) - Recolhimento Mensal - NIT/PIS/PASEP

Atento aos limites da lide, este relator não se pronunciará acerca da retroatividade benigna da multa instituída pela MP 448/2009, cabendo à unidade de origem, s.m.j., promover tal análise quando da execução do acórdão, forte nos artigos 106, II e 145, III c/c 149, todos do CTN.

Ante o exposto, REJEITO a preliminar de nulidade do lançamento e NEGÓ PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti