



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

Processo n° 11831.002357/2007-41
Recurso n° 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2301-003.079 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2012
Matéria CONT. PREV- NFLD - VÍNCULO - INTERPOSTA PESSOA
Recorrentes REQUEST IT CONS. EM SOLUÇÕES TECNOLOGICAS LTDA
 E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1999 a 31/12/2004

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. AFASTAMENTO.

Sem que haja a configuração nos autos dos requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN, não pode prevalecer a responsabilização dos sócios.

NULIDADE NA FASE FISCALIZATÓRIA. NATUREZA INQUISITORIAL DO PROCEDIMENTO. INAPLICABILIDADE DOS IMPERATIVOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

No rito do procedimento administrativo fiscal, a fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, sendo o contraditório e a ampla defesa exercidos quando da instauração do devido processo legal, mediante a apresentação de impugnação instruída com os argumentos e provas de que disponha o sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN

(primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra.

CARACTERIZAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. PRESENÇA DE PESSOALIDADE, SUBORDINAÇÃO, CONTINUIDADE E ONEROSIDADE.

O negócio jurídico é reconhecido juridicamente por sua causa objetiva, sua finalidade prático-social, e não pela forma que lhe é, artificialmente, atribuída. Cabe à fiscalização promover a qualificação jurídica dos fatos para atribuir ao real negócio jurídico celebrado, identificado segundo sua causa objetiva, as conseqüências tributárias que lhe são próprias segundo os desígnios da lei. As diferenças entre um contrato de trabalho e um contrato de prestação de serviço residem na pessoalidade, subordinação e continuidade que estão fortemente presentes no primeiro. Havendo provas da presença de tais elementos, correta a qualificação jurídica de contrato de trabalho proposta pela fiscalização, o que resulta em considerar os pagamentos feitos ao prestador como parcela remuneratória sujeita à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.

Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao recurso voluntário, nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para

que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, até 11/2008, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em dar provimento ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em negar provimento na questão da aplicação da regra decadencial prevista no §4º. Art. 150 do CTN, nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial pela aplicação da regra citada; b) em negar provimento na questão da caracterização do vínculo de emprego, nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de Voto

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.046.864-3, lavrada em 26/06/2007, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, contribuições de terceiros, bem como o adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre remunerações pagas a trabalhadores que foram considerados como prestadores de serviços diretamente para a autuada, no período de 01/05/1999 a 31/12/2004, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 25.706.477,25, fls. 01.

A fiscalização constatou que havia um grande volume de pagamentos da recorrente para as empresas Reques For Informática (Reques for) e Reqssa Informática S/C Ltda (Reqssa). Após consulta aos sistemas do fisco, observou a autoridade fiscal que tais empresas não apresentavam nenhum empregado a elas vinculado. Continuando a investigação, ficou evidenciado que as empresas citadas emitiam notas exclusivamente para a Request Informática e possuíam o objeto social idêntico da fiscalizada. Ficou anotado que a Request For possuía 343 sócios e a Reqssa, 90, em média.

Diante disso, a fiscalização concluiu que estava diante de “TENTATIVA DE MASCARAR O VÍNCULO EMPREGATÍCIO MANTIDO ENTRE A REQUEST INFORMÁTICA E ESSAS PESSOAS QUE EXECUTAVAM OS SERVIÇOS NAS EMPRESAS CLIENTES DA EMPRESA FISCALIZADA”.

A autoridade fiscal apontou que os elementos necessários para a caracterização da relação de emprego estavam presentes.

Segundo ela, as Notas Fiscais de Serviços em sequência apontavam a assiduidade e onerosidade.

A pessoalidade e a subordinação estavam caracterizadas no fato de a recorrente alocar pessoas que eram sócias da Request For e da Reqssa em seus clientes sem que estas possuíssem empregados. Em adição, a subordinação é corroborada pela dependência econômica dos prestadores de serviço com a recorrente, considerando que só prestavam serviço para esta.

A autoridade fiscalizadora entendeu que existia prova irrefutável dos fatos assinalados em seu relatório na existência de um Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta, Nº 210/2004, fls. 198/200 por meio do qual a recorrente comprometeu-se a :

“(...)ABSTER-SE de admitir e manter, sob a rubrica de sócio, trabalhadores que efetivamente não sejam donos do negócio, na forma e moldes estabelecidos no Título 11 do Código Civil/2002, observado o disposto no artigo 3º da CLT.”

Após tomar ciência pessoal da autuação em 29/06/2007, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 252/290, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A relatora do Acórdão *a quo*, no Despacho 130 de 05/10/2007, fls. 364/378, **apontou, em resumo, que :**

“é essencial que o Auditor Fiscal elabore Relatório Fiscal Complementar contendo todos os itens do primeiro relatório acrescentando os seguintes itens: o primeiro detalhando e indicando os elementos contatados quanto à prestação de serviço subordinado (vide itens 4.3 a 4.6. supra), um segundo item, se possível, informando dados de outros processos da mesma natureza deste envolvendo a Notificada; por fim, essencial ao regular andamento do processo, um terceiro item incluindo os respectivos dispositivos legais de fundamentação da aferição indireta do salário de contribuição; por último, incluir um quarto item mencionando a alíquota correta de 1% relativa à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa (SAT/RAT).”

A autoridade fiscalizadora, no Relatório Fiscal Complementar, fls. 379/384, além de fazer considerações teóricas, reafirmou os fatos aos quais atribuiu conteúdo suficiente para caracterizar o vínculo de emprego, inclusive a subordinação. Além disso, informou que a recorrente já havia sido autuada por fatos geradores similares no período 1995 a 1998.

Com o retorno dos autos para a DRJ foi observado que o contribuinte não havia sido intimado da diligência, fls. 478/479, o que suscitou o retorno dos autos para que a intimação fosse providenciada.

A interessada, após a intimação, aditou sua impugnação alegando cerceamento de defesa, pois não havia recebido a totalidade dos documentos, fls. 484/486.

Novamente os autos reornaram para que os documentos reclamados fossem entregues à interessada, o que foi providenciado.

Novo aditamento da impugnação foi apresentado, fls. 568/572.

A 14ª Turma da DRJ/São Paulo, no Acórdão de fls. 374/378, julgou o lançamento procedente em parte, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 20/04/2009, fls.638. O Acórdão *a quo* acatou a caracterização do vínculo com a recorrente, mas afastou os fatos geradores atingidos pela decadência conforme a regra do art. 173, inciso I do CTN, de modo a incluir na caducidade os fatos geradores até 11/2001, mantendo o crédito tributário de R\$ 13.360.618,94. Dado o valor da exoneração do crédito tributário, foi apresentado Recurso de Ofício.

O recurso voluntário, apresentado em 15/05/2009, fls. 641/677, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 150, §4º do CTN.

Tece considerações sobre o funcionamento do setor de Tecnologia da Informação.

Trata da terceirização e defende que sua terceirização era lícita.

Aponta que a fiscalização deixou de identificar o principal elemento para caracterizar o vínculo empregatício: o modo em que os serviços eram realizados e o tipo de relação estabelecida entre os sócios da autuada, a própria autuada e as empresas tomadoras.

A falta de investigação quanto ao modo de prestação de serviços, não há como determinar se havia a pessoalidade na prestação, ou seja, se os serviços eram prestados *intuitu personae*.

Alega que se vínculo existisse este deveria ser estabelecido entre os contratantes, os tomadores dos serviços e os prestadores, e não com a recorrente.

Argumenta que a fiscalização analisou apenas documentos contábeis, deixando de tratar da realidade da contratação. Sem a análise da realidade, é impossível tratar do elemento subordinação.

Aponta que a fiscalização teria usado uma tautologia para explicar a subordinação jurídica quando alegou que “os serviços foram realizados sob dependência e subordinação, ou seja restou demonstrada a subordinação jurídica”. Insiste que a fiscalização não trouxe provas da subordinação jurídica.

Não aceita a consideração sobre a existência de outros débitos para influenciar a decisão no presente caso. Isso, entende, representaria prévia condenação.

Repisa o argumento no sentido de considerar insuficientes os dados fáticos colhidos pela fiscalização para caracterizar o vínculo empregatício com a recorrente. A autoridade fiscal utilizou apenas dados contábeis e estes seriam insuficientes para provar a pessoalidade e a subordinação.

Sustenta que há aplicação equivocada ao caso do Enunciado 331, pois a recorrente não é a tomadora dos serviços.

Conclui que os requisitos do art. 3º da CLT não ficaram evidenciados.

Argumenta que o art. 129 da Lei 11.196/05 se aplica ao caso, pois serviços de Tecnologia da Informação são serviços intelectuais. O Acórdão recorrido teria afirmado que os serviços são técnicos e não intelectuais.

Sustenta a nulidade do lançamento, tendo em vista que não houve uma adequada motivação e descrição dos fatos geradores.

Solicita a exclusão dos diretores como co-responsáveis por entender que não foram atendidos os requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Nulidade por inconsistências no lançamento

Ao contrário do que afirma a recorrente, o lançamento foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e das obrigações acessórias, fazendo constar, nos relatórios que compõem a autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

O Relatório Fiscal, juntamente com todos os anexos do AI constantes dos autos, traz todos os elementos que motivaram a lavratura do lançamento e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa. O enquadramento legal contido no lançamento de ofício não contém qualquer vício que resulta na nulidade. No mesmo sentido há vários julgados deste Colegiado:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA
Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. (Ac. 1º CC - 108-05.383)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -
Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. (Ac. 2º CC - 202-11700)

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -
CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as

formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Acórdão 1º CC, 106-13409)

Entendemos que o lançamento cumpriu as exigências do art. 142 do CTN, o que resulta em afastarmos o argumento de nulidade do lançamento.

Exclusão dos diretores do anexo “CORESP”

Em suas razões recursais o contribuinte tece considerações defendendo a exclusão dos sócios-gerentes da empresa da lista de ‘co-responsáveis’. E, no meu sentir, tem razão a empresa recorrente. É que, uma vez arrolados os sócios-gerentes da empresa na anexa lista, o documento terá como escopo a garantia de inclusão das pessoas nele indicadas no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal. Portanto não se trata de uma simples lista de todas as “pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo”, como defendido pela Fazenda.

Além do aspecto formal, a questão também deve ser analisada sob a perspectiva dos efeitos práticos e imediatos na vida dos contribuintes. E o prejuízo é patente, pois com o exaurimento do contencioso administrativo, o débito lançado será de pronto inscrito no CADIN, em nome do autuado e também de todos os co-responsáveis listados na relação anexa a NFLD, sem que haja uma única oportunidade concreta de defesa.

Não é demais falar que no caso da pessoa jurídica, ela é quase sempre a responsável pelas suas obrigações tributárias, pois, além de ser o sujeito da relação jurídica tributária, tem também, na maioria das vezes, o dever legal de pagar o tributo.

Contudo, a lei prevê que, como exceção à regra geral, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

Nesse sentido, dispõe o inciso III do artigo 135, do Código Tributário Nacional que:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – (...)

II – (...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Desta forma, diante do referido comando, a responsabilidade só poderá ser transferida para a pessoa do sócio-gerente responsável ou para o representante legal capaz.

Além disso, somente poderá acontecer quando houver prova que praticaram qualquer um dos atos irregulares descritos no *caput* do artigo.

Encerrado o processo administrativo com a confirmação da procedência da dívida e não havendo pagamento, será emitida a Certidão da Dívida Ativa, que fundamentará a execução fiscal. Nela deve constar o nome do responsável pelo pagamento e, caso se tenha apurado alguma irregularidade capaz de imputar aos sócios-gerentes ou ao representante legal a responsabilidade pelo pagamento, deverá conter a respectiva indicação, posto que nossos tribunais somente aceitam a citação dos co-responsáveis cujos nomes estejam mencionados na CDA, e apenas nessa hipótese poderá constar o nome do co-responsável.

Isso porque parte-se do pressuposto de que, como a CDA tem presunção de certeza e liquidez, estando o nome do sócio-gerente ou do representante nela incluído, presumir-se-á, da mesma forma, que houve uma apuração de responsabilidade no processo administrativo, que garantiu o direito de defesa do incluído.

No entanto, no âmbito das execuções fiscais de contribuições previdenciárias, até a revogação do art. 13, da Lei n. 8.620/93, o chamamento dos co-responsáveis ocorria de imediato, independentemente de restarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa ou da prova da prática de algum dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça, tem farta jurisprudência determinando que se o nome do co-responsável estiver inscrito na CDA, tal fato é suficiente para a sua sujeição passiva solidária, cabendo ao co-responsável apenas via embargos à execução (cuja oposição é imprescindível a penhora), fazer contra-prova à sua condição de sujeito passivo, inclusive com a inversão do ônus da prova para pessoa do sócio ou do diretor arrolado na Certidão.

Nesse sentido colhe-se a seguinte decisão ementada:

“PROCESSUAL CIVIL – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – NÃO-ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO CUJO NOME CONSTA NA CDA – POSSIBILIDADE.

1. Descumprido o necessário e indispensável exame dos artigos pelo acórdão recorrido, apto a viabilizar a pretensão recursal da recorrente, a despeito da oposição dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 211/STJ.

2. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou que, se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente ou se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, compete ao sócio o ônus da prova de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135 do CTN, em face da presunção juris tantum de liquidez e certeza da referida certidão.

3. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa, conforme verificado pelo Tribunal de origem, incluiu o sócio como corresponsável tributário, cabendo à executada o ônus de provar os requisitos do art. 135 do CTN.

Agravo regimental improvido.”

(AgRg nos EDcl no Ag 1162734/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 17/11/2009)

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do co-responsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no pólo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

Resta claro o prejuízo para as pessoas arroladas como responsáveis com a sua inclusão na relação anexa ao presente lançamento, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art. 135 do CTN, pois a relação servirá de base para uma futura inscrição do débito em dívida ativa.

Feitas essas considerações, acato esta preliminar a fim de afastar a co-responsabilidade dos sócios-gerentes listados no CORESP, tendo em conta que não houve nos autos a adequada apuração do cometimento das condutas exigidas pelo caput do art. 135 do CTN.

Da violação ao devido processo legal por ofensa ao contraditório e/ou ao direito à ampla defesa na fase fiscalizatória

A recorrente aduz que houve violação do devido processo legal durante a fase fiscalizatória.

Não há como acolher a pretensão da recorrente de violação ao devido processo legal, seja por ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)

Sem que fique demonstrado que após o início do litígio houve ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, não há como acatar a pretensão da recorrente de nulidade.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso. Aplicação do Resp 973.733-SC.

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 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, § 4º, 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. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante 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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

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.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

"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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração,

em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:*

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 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 decadência 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).*

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não

considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. O texto do item 3 do Resp 973.733 fala que tal data “*corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible*”. Se considerássemos isoladamente tal trecho da ementa do Resp 973.733 poderíamos concluir que o *dies a quo* da decadência para aplicação do art. 173, inciso I do CTN seria o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Um fato gerador ocorrido em 31/12/20XX teria como *dies a quo* do prazo decadencial 01/01/20(X+1), o que levaria o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+5).

Tal conclusão, entretanto, estaria em desalinho com a lógica, uma vez que um fato gerador que se constata ocorrido em 31/12/20XX só poderá ser lançado a partir de 01/01/20(X+1), dada a cristalina premissa de que só existe obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador. Se só poderia ser lançado em 01/01/20(X+1), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/20(X+2), o que leva o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+6).

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos

tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Dessa maneira, já podemos afirmar que o próprio STJ já expressou, por uma de suas Turmas, que a afirmação categórica do item 3 do Resp 973.733 serviu apenas para afastar a tese da decadência decdencial que houvera sido adotada por aquele Tribunal.

Ademais, ao adotarmos a interpretação mais formalista do item 3 do Resp 973.733, estaríamos em contradição com a própria finalidade da norma regimental que criou a obrigatoriedade de os conselheiros seguirem as decisões do STJ tomadas em Recursos Repetitivos. O art. 62-A do RICARF tem nítida finalidade de evitar que o CARF continue emitindo decisões que serão revistas pelo Poder Judiciário, o que estaria em desacordo com o princípio da eficiência, da moralidade administrativa e acarretaria despesas para o Erário Público na forma de ônus de sucumbência. Como o próprio STJ já vem adotando uma interpretação alinhada com lógica do texto do art. 173, inciso I do CTN, a continuidade de uma interpretação formalista resultaria em não atingimento da finalidade da norma regimental.

Resulta, então, em síntese, que para fatos geradores ocorridos em 31/12/20XX (competência 12/20XX das contribuições previdenciárias, por exemplo) teremos o fim do prazo decadencial em 31/12/20(X+6) no caso de aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN.

Assim, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 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.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão ”pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Observamos a inexistência de pagamentos relativos aos fatos geradores que interessam para a discussão sobre a decadência, logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 29/06/2007, o fisco tinha poder de efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 11/2001. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade.

Assim, votamos por indeferir o Recurso de Ofício apresentado.

Quanto ao pleito de aplicação da decadência do art. 150, §4º do CTN feito pela recorrente, votamos por indeferi-lo pelas razões já apresentadas.

Caracterização do contrato de trabalho. Qualificação jurídica dos fatos. Presença de personalidade, subordinação, continuidade e onerosidade.

A matriz legal da caracterização de empregado na seara tributária é o art. 12, inciso I da Lei 8.212/91:

*DOS CONTRIBUINTE**Seção I**Dos Segurados*

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

A lei tributária, portanto, definiu o empregado como “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado”. Ao assim definir, destacou a necessidade de três requisitos para caracterização do empregado: não eventualidade, subordinação e onerosidade. São requisitos totalmente alinhados com o que prevê a legislação trabalhista por intermédio da CLT:

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Tomando a legislação trabalhista, a doutrina estabeleceu como requisitos para a relação de emprego: a continuidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade. Parece-nos que a lição de Amauri Mascaro do Nascimento é perfeitamente cabível também para a lei tributária acima citada, pois a pessoalidade adviria da expressão “as seguintes pessoas físicas” contida no caput do art. 12. Assim, assumimos os quatro requisitos apontados pelo doutrinador como necessários para que um prestador de serviço seja considerado empregado.

Nesse cenário, cabe à autoridade fiscal demonstrar que, em dada situação, tais requisitos foram constatados para que o prestador seja considerado empregado e os pagamentos feitos a ele sejam tidos como remuneração que deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

Se o contratante e o prestador ajustaram entre si que haveria a interposição de uma pessoa jurídica para a formalização da prestação de serviço, isso em nada altera a situação fática, pois, por exemplo, não é por denominarmos de compra e venda um negócio que se revela com as características jurídicas de uma doação que este assim será reconhecido no mundo do direito. Esse raciocínio traz em si a noção de causa objetiva do negócio jurídico que, seguindo as lições de Antonio Junqueira de Azevedo, equivale à função prático-social ou econômico-social do negócio. (Cf. AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151).

Adotando tais lições, Rodrigo de Freitas assinalou como a análise da causa objetiva permeia o trabalho do intérprete tributário (Cf. FREITAS, Rodrigo. *É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 441-490, (p. 475-6)):

“O conteúdo do negócio jurídico (previsão objetiva – vontade declarada), plasmado em forma de linguagem, serve de parâmetro, de referência, para a determinação do regime jurídico. Contudo, é na análise da causa objetiva que o trabalho do intérprete irá apurar se o regime jurídico é adequado à norma tributária ou não.

(...)

(...)conclui-se que não é o conteúdo formal do negócio jurídico consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência da norma tributária, mas sim a causa objetiva. O que importa ao intérprete é procurar a verdade substancial do evento, não a simples declaração de vontade objetivada em forma de linguagem.”

Portanto, cabe ao intérprete da lei identificar os dados da realidade para promover a requalificação jurídica dos fatos, ou seja, identificar para qual negócio jurídico apontava a causa objetiva do verdadeiro negócio celebrado. Identificado o negócio celebrado, atribui-se a este as conseqüências que a legislação tributária prescreve.

Para tanto, cumpre-nos identificar a causa objetiva do negócio jurídico celebrado.

Se alguém deseja contratar, de maneira eventual, uma prestação de serviços sem que seja relevante a pessoa física que irá realizar o serviço, o negócio jurídico previsto em nosso ordenamento é um contrato de prestação de serviços. Ou seja, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do referido contrato é oferecer uma prestação de serviço eventual e não pessoal. Evidente que quem contrata deseja que o serviço seja executado segundo sua orientação ou necessidade, daí a presença da subordinação técnica nesse tipo de contrato. Mas a ausência de pessoalidade não permitirá que o contratante exija que o contratado se submeta a todo o seu comando, inclusive, por exemplo, o modo de proceder no decorrer da execução. A subordinação técnica não permite que a contratante exerça todo o seu poder de direção.

De outro modo, para uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante, nosso ordenamento prevê a figura do contrato de trabalho. Portanto, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do negócio jurídico denominado contrato de trabalho é permitir uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante.

Se o conjunto fático revela que foi formalizado um negócio com a denominação de contrato de prestação de serviço, mas que tem a causa objetiva, a função prático-social ou a finalidade econômico-social de um contrato de trabalho, então o negócio formalizado é um ato ilícito, conforme art. 187 do Código Civil:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Ou seja, quem celebra negócio com falsa causa objetiva, abusa de seu direito, comete ato ilícito, pois excedeu os limites impostos pelo fim econômico-social, pela causa objetiva do negócio. A formalização declarada é ilícita, mas os efeitos tributários do negócio jurídico celebrado subsistem, conforme sua causa objetiva.

Assim, embora os contratos de prestação de serviço possam estar perfeitamente formalizados, as empresas envolvidas regularmente criadas e inscritas nos órgãos públicos, as situações fáticas revelaram que a recorrente desejava contratar uma prestação de serviço contínua, pessoal e a ela subordinada, o que é causa objetiva, função prático-social ou econômico-social, não do contrato de prestação de serviços pretendido pela recorrente, mas do contrato de trabalho.

Em situação similar, este Colegiado já se manifestou pela consideração de rendimentos do trabalho mesmo com a existência de pessoa jurídica que foi interposta na relação entre contratado e contratante. Vejamos:

Acórdão 104-21.954

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM - CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA - PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - JOGADOR DE FUTEBOL - SUJEITO

PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Em suma, na presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade, teremos a caracterização de um contrato de trabalho e, portanto, os pagamentos feitos ao prestador do serviço serão considerados parcela remuneratória que está no campo de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

No âmbito do Tribunal Superior do Trabalho, exige-se apenas dois elementos para caracterização do contrato de trabalho em face de interposição de pessoa jurídica: pessoalidade e subordinação direta. Vejamos a Súmula 331:

Súmula N° 331 do TST

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n° 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei n° 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

A pessoalidade existe naquela situação na qual o empregado não pode fazer-se substituir sem o consentimento do empregador (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 153).

Sobre a subordinação tomemos algumas lições doutrinárias. Vinculado por um contrato de trabalho, o empregado é, segundo a lição de Amauri Mascaro do Nascimento (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 155):

“um subordinado porque ao se colocar nessa condição consentiu por contrato que o seu trabalho seja dirigido por outrem, o empregador. Este pode dar ordens de serviço. Pode dizer ao empregado de que modo deverá trabalhar, o que deverá fazer, em que horário, em que local etc.”

O mesmo autor adverte que nos altos escalões administrativos a subordinação é mais tênue:

*“..nos altos escalões administrativos da empresa, há diretores que têm subordinação leve, quase imperceptível, a ponto de confundir alguns teóricos quando procuram responder qual a sua posição jurídica (...).Há, também nesse nível. A subordinação, embora menos visível, mas existente, com as nuances próprias da situação em que esses trabalhadores, predominantemente intelectuais, encontram-se. Só o fato de, numa empresa, alguém se inserir numa organização para cumprir diretrizes que não traça, mas que provém de uma assembléia da sociedade, é indicativo.”(Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 156)*

Logo, quando há uma prestação de serviços com pessoalidade por alguém que segue diretrizes que não traça, temos configurado a presença de subordinação.

Passemos à análise fática do caso dos autos.

A recorrente insiste não ter havido prova da pessoalidade e da subordinação.

Conforme acima anotamos, a pessoalidade está presente quando o prestador não pode fazer-se substituir sem o consentimento do empregador. *In casu*, quem contratava os clientes era a recorrente e era esta que determinava qual trabalhador prestava serviço para qual cliente. Não havia liberdade do prestador fazer-se substituir. Embora denominados sócios da Request For e Reqssa, os trabalhadores eram alocados segundo a determinação da recorrente, conforme amplamente provado nos autos. Ademais, prestavam serviços exclusivamente para a recorrente, conforme as notas fiscais sequenciais atestam. Esse mesmo fato corrobora, conforme apontado pela autoridade fiscal, a subordinação. A exclusividade na prestação de serviços, a dependência econômica, são fortes indícios da subordinação. Esses indícios convergem com outro importante indício: o Termo de Ajustamento de Conduta. Tal documento refere-se explicitamente ao compromisso da recorrente em :

ABSTER-SE de admitir e manter, sob a rubrica de sócio, trabalhadores que efetivamente não sejam donos do negócio, na forma e moldes estabelecidos no Título 11 do Código Civil/2002, observado o disposto no artigo 3º da CLT.”

Quanto a elementos de outros procedimentos fiscais trazidos aos autos, estes apenas servem de informação sobre a insistência da recorrente em adotar interposição de

pessoa na contratação de prestadores de serviço. Não é um indício forte, mas é convergente com fato crucial para o presente procedimento: a terceirização ilícita.

Em suma, considerado o conjunto de indícios apresentados pela fiscalização estamos convencidos da presença do elemento subordinação no presente caso.

Quanto à aplicação do art. 116 ao caso, observamos que não foi esta a fundamentação utilizada pela fiscalização, o que torna os argumentos relacionados a tal dispositivo inaplicáveis.

Aplicação do art. 129 da Lei 11.196. Impossibilidade. Inteligência do art. 105 do CTN

Pretende a recorrente a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 que, segundo entende, teria autorizado a prestação de serviços por pessoas jurídicas em casos similares aos dos autos.

Sem entrar no mérito do conteúdo do dispositivo mencionado, não é possível sua aplicação ao caso, pois os fatos geradores são anteriores à publicação da lei. Como é cediço, o art. 105 do CTN estabelece que *“a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”*.

Já temos jurisprudência do CARF nesse sentido que citamos não em relação ao mérito da Lei, mas em relação ao aspecto intertemporal:

Acórdão 104-21.954

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR – AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

Assim, como a Lei 11.196/2005 foi publicada em 22/11/2005 e os fatos geradores são de 05/1999 a 12/2004 não é possível considerarmos sua aplicação ao caso.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 15/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 09/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 09/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 21/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “*de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)*”. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-*

terceiro salário (gratificação natalina).” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

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

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte. Tal posição é aplicável inclusive para situações nas quais a fiscalização tenha feito sua análise de retroatividade benéfica, com a qual não

concordamos, e aplicado a multa de 75% do art. 44 da Lei 9.430/96.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO DE OFÍCIO**; e conhecer e **DAR PROVIMENTO EM PARTE** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**, de modo a: (a) afastar a responsabilidade dos sócios listados no anexo CORESP por ausência nos autos de provas dos requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN; (b) limitar a multa de mora ao percentual previsto no art. 61 da Lei 9430/96.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Trata-se Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) lavrada com escopo de constituir crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, contribuições de terceiros, bem como o adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre remunerações pagas a prestadores de serviços que foram considerados como trabalhadores diretos da autuada, no período de 01/05/1999 a 31/12/2004.

2. Observou o auditor fiscal que a autuada celebrou contrato de prestação de serviços com as empresas Reques For Informática e Regssa Informática S/C Ltda, as quais possuem o mesmo objeto social da recorrente, sem que tais empresas possuam qualquer funcionário em seu quadro, e os serviços foram prestados exclusivamente pelos sócios. Constatou, ainda, que existia um grande volume de pagamentos feito pela Request para as empresas contratadas, e que estas somente prestavam serviços à autuada.

3. Em face de tais constatações, entendeu o fiscal que o caso é de “tentativa de mascarar o vínculo empregatício mantido entre a Request Informática e essas pessoas que executavam os serviços nas empresas clientes da empresa fiscalizada.”

4. A fiscalizada apresentou tempestivamente impugnação, aduzindo, em apertado escorço, a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo este prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 150, §4º do CTN. Arguiu, ainda, que a terceirização de mão de obra é prática lícita e devidamente regulamentada pelas leis trabalhistas, bem como que o agente fiscal ateve-se somente à documentação contábil, não mensurando a realidade fática.

5. A douda 14ª Turma da DRJ/São Paulo houve por bem em manter o lançamento efetuado, julgando improcedente a impugnação do contribuinte. Irresignado, este apresentou recurso voluntário, reiterando as alegações apresentadas na instância *a quo*.

6. Após o voto do conspícuo relator, pedi vista dos autos para analisar a fórmula de cálculo da decadência, bem como a terceirização e mão de obra contratada pela autuada, com o desiderato de constatar se há, ou não, a incidência das contribuições previdenciárias em questão.

7. Peço *vênia* ao nobre relator para divergir do seu posicionamento no tocante ao cômputo do prazo decadencial, bem como no que toca à prestação de serviços por empresa terceirizada sem desrespeitar a legislação laboral.

DA REGRA DE DECADÊNCIA

9. Aduz a recorrente, em sede de preliminar, que foi aplicado o prazo decadencial de acordo com o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, quando, em seu entender, deveria ser aplicada a regra constante no art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal, visto existir recolhimento no período autuado.

10. Concluiu o relator pela aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, pois entendeu que não houve o aproveitamento de contribuições parciais pagas pelo contribuinte, que justificassem o deslocamento da regra do computo decadencial para o art. 150, do CTN.

11. Sobre essa questão, cumpre ressaltar que, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, verbis:

“(...) Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 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, § 4º, 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. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.”

.....

“Súmula Vinculante nº 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.”

12. 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.”

13. 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 judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”

14. 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.

15. 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:

“(…) I. 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 inocorre, 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 imponíveis 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).

16. Compulsando os autos, depreende-se do Relatório Fiscal, juntado às ff. 129 a 145, que foram analisadas folhas de pagamento e GFIPs – Guia de Recolhimento do FGTS e Informação da Previdência Social. Além disso, consta do Livro Razão (ff. 152 a 182), que houve o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, considerando a totalidade das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos da empresa, mormente porque a recorrente honrou com os pagamentos das contribuições incidentes sobre os funcionários devidamente registrados. Assim, tenho como certo que deva ser aplicada a regra constante do artigo 150, §4º, do CTN.

17. No mais, 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.

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

DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

19. A responsabilidade da pessoa física não pode decorrer da simples falta de pagamento de tributo. É inquestionável que o lançamento tributário tem sua exigibilidade em face da sociedade contribuinte. Porém o que é questionável é a exigibilidade de tais créditos perante o administrador dessa sociedade.

20. A sujeição passiva da obrigação principal no direito tributário, como é sabido, dá-se de duas formas: por contribuição (CTN 121, parágrafo único, inciso, I) ou por responsabilização (CTN 121, parágrafo único, inciso II). No caso em tela, inegável a condição de contribuinte da sociedade. De outro lado, é completamente dúbia a condição de responsável do administrador por esses créditos.

21. Inexiste, no direito tributário pátrio, espécie de responsabilização objetiva do sócio por créditos tributários inadimplidos pela sociedade. O que o sistema prevê é a

responsabilidade tributária do administrador por atos irregulares – atos ultra vires –, seja este administrador sócio ou não.

22. A forma da responsabilização daquele que exerça cargo de administração ou gerência encontra-se presente no art. 135, inc. III do CTN, que dispõe:

“Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

23. Sem a presença dos requisitos do art. 135, não há de se falar em responsabilidade do sócio administrador. Nesse sentido leciono o prof. Luciano Amaro:

“Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver prática de ato para qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela”(in Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. P.319).

24. *In casu*, o fisco não colacionou aos autos nenhuma manifestação que delimite a ter havido a prática de ato para o qual os relacionados não detivessem poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa.

25. Em uníssono é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. ART. 135, III. DO CTN.

PRECEDENTES.1. A arguição da exceção de pré-executividade com vista a tratar de matérias de ordem pública em processo executivo fiscal – tais como condições da ação e pressupostos processuais – somente é cabível quando não for necessária, para tal mister, dilação probatória. 2. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos.3. Recurso especial provido”[g.n] (REsp 426.157/SE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.08.2006 p. 361).”

26. Assim, ante a impossibilidade de responsabilização tributária dos administradores da recorrente pelos créditos lançados (art. 135 do CTN), devem ser excluídos da relação de vínculos as pessoas nele relacionadas.

em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração. Presentes estes elementos, o Fisco está autorizado a desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

35. Via de regra, não se presume a subordinação. Segundo Maurício Godinho Delgado:

"A subordinação, como se sabe, é aferida a partir de um critério objetivo, avaliando-se sua presença na atividade exercida, no modo de concretização do trabalho pactuado. Ela ocorre quando o poder de direção empresarial exerce-se com respeito à atividade desempenhada pelo trabalhador, no modus faciendi da prestação de trabalho. A intensidade de ordens no tocante à prestação de serviços é que tenderá a determinar, no caso concreto, qual sujeito da relação jurídica detém a direção da prestação dos serviços: sendo o próprio profissional, desponta como autônomo o vínculo concretizado; sendo o tomador de serviços, surge como subordinado o referido vínculo" (in Curso de Direito do Trabalho", 3ª ed. LTr, 2004. p. 334).

36. Diante da verificação do período ainda em apuração –, em razão da decadência já reconhecida – pode ser constatado que a fiscalização deixou de fundamentar de forma individualizada cada “empregado”, com o detalhamento da caracterização empregatícia, ou seja, a demonstração da existência dos elementos básicos da relação de emprego: não-eventualidade, pessoalidade, subordinação e onerosidade. Tais requisitos são essenciais, visto que a imposição de tributo somente ocorre na forma em que a norma assim o determinar. Urge ressaltar: o lançamento fiscal decorrente de caracterização de prestador de serviço como empregado deve ser comprovado por intermédio da ocorrência dos elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego.

37. O CARF tem entendimento sedimentado neste sentido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/10/2005

PREVIDENCIÁRIO. NFLD. CONTRATO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. PRESENÇA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. POSSIBILIDADE LEGAL DE DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO PACTUADO.

A legislação previdenciária permite que o Auditor Fiscal, ao constatar a existência de vínculo empregatício, desconsidere contrato firmado entre pessoas jurídicas para encobrir a prestação de serviço por segurado empregado.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA.

O lançamento fiscal decorrente de caracterização de prestador de serviço como empregado da tomadora não pode prescindir da comprovação cabal da ocorrência dos elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.ACORDAM os membros da 6ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso”. (CARF. 2ª Seção. 6ª Turma Especial. Acórdão nº 280600159. Processo 35582002542200782. Data02/06/2009)

38. O Relator do aresto supracitado, Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no bojo do voto condutor, foi categórico:

“O que interessa nessa lide é verificar se efetivamente estão presentes no caso sob julgamento as condições que possam levar a caracterização da citada pessoa física como segurado empregado da recorrente. Em se confirmando essa hipótese, é, sem dúvida, cabível o procedimento adotado pelo fisco [...]

Não se pode olvidar que a legislação autoriza a desconsideração de negócios jurídicos, o que pode levar a caracterização de relações empregatícias, todavia, para que a fiscalização adote essa medida, que considero extrema, necessário se faz que a constatação da existência de simulação seja amplamente demonstrada no processo, com a comprovação inquestionável nos autos de que ao invés de ajuste entre empresas, havia escondido uma contratação de trabalhador na condição de empregado”.

39. E da análise do relatório fiscal fica claro que, de fato, a autoridade que lavrou o lançamento deixou de fazer a devida caracterização e a prova da condição de segurados empregados da recorrente, o que acarreta na insustentabilidade da exação. É dizer, não logrou êxito na comprovação cabal da ocorrência dos elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego.

40. Não obstante isso, o Termo de Ajustamento de Conduta (ff. 394 a 398), que embasa a pretensão arrecadatória do agente fiscalizador, não possui o condão de fundamentar a exação autuada, visto que aludido termo não traz em seu bojo qualquer menção às empresas contratadas, sendo genérico e superficial.

41. Salieta-se, ainda, que imaginar que todos os sócios das empresas contratadas são empregados da recorrente é vislumbrar a possibilidade de apenas uma empresa vir a ter inúmeras alterações contratuais registradas na Junta Comercial. Ora, a alteração do quadro de funcionários de qualquer empresa é uma constante, e assim, todo desligamento do suposto funcionário e/ou uma nova contratação ensejaria nova alteração na Junta Comercial, o que, em nenhum momento, restou demonstrado pelo agente arrecadador.

42. Assim, levando em consideração que, em nenhum momento, nem a autuação fiscal, nem a decisão recorrida, lograram êxito em provar a condição de segurados empregados do contribuinte, deve-se reconhecer a improcedência do lançamento.

43. Ante a inexistência de provas e a demonstração pormenorizada do vínculo empregatício por parte do auditor-fiscal tem-se por insubsistente a desconstituição da relação jurídica existente entre recorrente e prestadores de serviços.

44. Desta forma, é imperioso o provimento do recurso voluntário para reformar a decisão recorrida e desconstituir o débito lançado no tópico ora tratado. Por consectário, negado fica o provimento ao recurso de ofício do Fisco.

CONCLUSÃO

45. Dado o exposto, **CONHEÇO** e **NEGO PROVIMENTO** ao recurso de ofício, bem como **CONHEÇO** do recurso voluntário, para acolher a preliminar de decadência, aplicando a regra contida no art. 150, §4º, do CTN e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos alinhavados acima, exonerando o crédito tributário em sua totalidade.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes