



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12045.000574/2007-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.513 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2020
Recorrente INO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1992 a 30/06/1998

DECADÊNCIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Na hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, decorrente de responsabilidade tributária solidária, o reconhecimento da decadência em relação a um deles não aproveita aos demais, quando intimados da constituição do crédito tributário antes de escoado o prazo decadencial previsto em lei.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, 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), na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na Súmula CARF nº 99.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA. ENUNCIADO Nº 30 DO CRPS.

Em se tratando de responsabilidade solidária, o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços, mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE.

O contratante de qualquer serviço executado mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. Art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO. INOCORRÊNCIA.

A responsabilidade solidária do contratante com o executor de serviços prestados mediante cessão de mão de obra somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.

Para os efeitos da elisão da solidariedade em tela, o cedente da mão de obra deve elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

AFERIÇÃO INDIRETA

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. COMPROVAÇÃO.

Restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, poderá o Auditor Fiscal enquadrar os trabalhadores como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECLAMATÓRIAS TRABALHISTAS. PARCELAS DISCRIMINADAS. NECESSIDADE. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 62.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias será o valor total fixado na sentença ou acordo trabalhista homologado, quando as parcelas legais de incidência não estiverem discriminadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a alegação de decadência total do crédito em relação a todos os sujeitos passivos. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Andréa Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e André Luis Ulrich Pinto que reconheciam a decadência do crédito tributário em relação a todos os sujeitos passivos. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência do crédito tributário lançado até a competência 05/1994. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, André Luis Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

INO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 12ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 16-82.595/2018, às e-fls. 6.000/6.099, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social (segurados, empresa e SAT) e as destinadas a Outras Entidades (terceiros), referentes às Notas Fiscais de Prestação de Serviço emitidas por prestadoras tanto de cessão de mão-de-obra, como de trabalhadores temporários, acordos e pagamentos decorrentes de condenação em processos trabalhistas e valores pagos a gerentes administradores (expatriados transferidos da Motorola Internacional Development Corporation), em relação ao período de 12/1992 a 06/1998, conforme Relatório Fiscal, às fls. 209/229 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado na NFLD nº 32.222.217-6.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a primeira parte do débito deve-se a não comprovação por parte da empresa tomadora dos serviços, do regular recolhimento das contribuições previdenciárias, por parte das prestadoras de serviços, com relação às notas fiscais envolvidas no levantamento, na forma da legislação aplicável. Sendo assim, foi apurado o débito na empresa tomadora de serviços, com base no instituto da solidariedade.

A segunda parte do débito foi apurada a partir de notas fiscais de prestação de serviços emitidas por empresas de trabalho temporário e cessão de mão-de-obra (esta apenas pela empresa "Foco Consultoria S/C Ltda"). O trabalho temporário foi descaracterizado por estar em desacordo com a Lei nº 6.019/74, e a cessão de mão-de-obra por se tratar de terceirização na atividade-fim, em período defeso por lei. Desta forma, em ambos os casos, os trabalhadores envolvidos no levantamento do débito foram considerados empregados da empresa tomadora.

A terceira parte do débito refere-se a verbas remuneratórias pagas pela notificada em decorrência de processos trabalhistas analisados durante a ação fiscal, abrangendo o período de 03/1995 a 04/1998.

A quarta e última parte do débito refere-se a salário indireto pago pela notificada a expatriados, que são estrangeiros cedidos pela sócia "Motorola International Development Corporation" para prestar serviços na notificada. Tais trabalhadores foram considerados pela fiscalização, para efeito da legislação previdenciária, como segurados empregados da empresa fiscalizada.

Serviram de base para o levantamento: os Livros Diários nº 05 a nº 29, sendo este último, registrado na JUCESP sob nº 178129, em 06/10/1998; notas fiscais das empresas envolvidas no levantamento; contratos firmados com as empresas; Guias de Recolhimento à Previdência Social; folhas de pagamento e outros elementos subsidiários, todos devidamente relacionados no tópico III – Elementos Examinados, item 64, do Relatório Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO, DN E RECURSO

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

Em 22/09/1999, foi emitida a Decisão-Notificação nº 21.610.0/0098/99, fls. 734/743, que julgou o Lançamento Procedente.

Inconformada com a referida Decisão-Notificação, a notificada apresentou Recurso Tempestivo ao então Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, fls. 750/784, repetindo as mesmas alegações da defesa, incluindo o tópico referente à insubsistência dos débitos relativos aos "Terceiros".

Consta às fls. 4.146/4.147 despacho emitido pela Auditora-Fiscal Analista em 19/11/1999, solicitando ao Supervisor da Equipe Fiscal nº 02, para que fosse providenciada a Retificação do Débito com a consequente alteração no Sistema SICAD e posterior emissão de novo Discriminativo do Débito, face ao Recurso interposto contra a referida Decisão-Notificação, questionando a cobrança das contribuições devidas aos Terceiros, tendo em vista o Parecer/CJ/nº 1.710/99, de 07/04/1999.

DA DILIGÊNCIA FISCAL

O processo foi encaminhado ao Auditor-Fiscal notificante, para análise das alegações do Recurso e dos documentos anexados no Laudo Contábil, tendo sido emitida a Informação Fiscal de fls. 4.148/4.186.

DA REFORMA DE DECISÃO- NOTIFICAÇÃO

Em 23/04/2001, foi emitida a Reforma de Decisão-Notificação nº 21.004/0229/2001, fls. 4.350/4.411, que julgou o Lançamento Procedente em Parte, considerando a análise dos documentos apresentados no Recurso pelo Auditor Fiscal Notificante, conforme exposto no Relatório de Diligência Fiscal, acima transcrito, tendo sido retificado o presente lançamento de crédito nos itens constantes do Relatório Fatos Geradores, conforme DADR - Demonstrativo Analítico do Débito Retificado, fls. 4.232/4.348.

DO RECURSO E DAS CONTRARRAZÕES

Em 28/05/2001, a Notificada interpôs Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, fls. 4.420/4.451, apresentando as mesmas alegações trazidas na impugnação e recurso inicial, contestando o valor total do débito apurado na NFLD, requerendo que este seja julgado totalmente insubsistente.

Em 17/07/2001, o Serviço de Análise de Defesas e Recursos da Gerência Executiva em São Paulo- Sul apresentou contrarrazões, fls. 4.455/4.457, propondo ao CRPS que seja CONHECIDO O RECURSO para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo-se a decisão pelo LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

DO ACÓRDÃO DO CONSELHO DE RECURSOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL – CRPS

Em 27/01/2004, através do Acórdão nº 000070, fls. 4.458/4.461, a 2ª CaJ- SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRPS, por unanimidade, conheceu do Recurso e ANULOU a Reforma de Decisão-Notificação nº 21.004/0229/2001, determinando que o INSS desse ciência, individualmente, aos prestadores de serviços relacionados com a NFLD em pauta dos débitos com eles relacionados, possibilitando a apresentação por eles de defesa, reiniciando a tramitação da presente NFLD.

Em 28/06/2005, foi solicitada ao CRPS a revisão do referido Acórdão nº 000070, fls. 4.463/4.472, para que fosse negado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte. A Notificada interpôs, em 30/11/2005, contrarrazões ao pedido de revisão do Acórdão, fls. 4.487/4.493.

Através do Despacho nº 205-549/2008, de 03/10/2008, fls. 4.496/4.502, a Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes NEGOU SEGUIMENTO ao pedido de revisão apresentado e, INDEFERIU o requerimento de efeito suspensivo ao pedido.

Através da Intimação nº 0202/2009, de 20/02/2009, da EQREC/DICAT/DERAT/SP deu-se ciência do Despacho nº 205-549/2008, de 03/10/08, da Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes ao contribuinte, reabrindo-lhe o prazo de defesa de 30 dias, a contar da data do recebimento.

DA NOVA IMPUGNAÇÃO

Em 26/03/2009, em atenção à Intimação nº 0202/2009, o contribuinte apresentou nova defesa administrativa, fls. 4.516/4.553.

DA INTIMAÇÃO DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS

Em atendimento ao Acórdão nº 000070, exarado pela 2ª CaJ – Segunda Câmara de Julgamento do CRPS, através do Despacho nº 02/2011 – 12ª Turma da DRJ/SPO1, de 26/11/11, encaminhou os autos à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (DERAT – SPO) para “dar ciência, individualmente,

aos prestadores de serviços relacionados com a NFLD em pauta, dos débitos com eles relacionados, possibilitando a apresentação por eles de defesa, reiniciando a tramitação da presente NFLD”. Conforme Intimações nºs 553/2011 a 567/2011, 576/2011 a 587/2011 (e respectivos Aviso de Recebimento – AR), Termos de Vistas e Ciência de Processos, e Edital nº 101/2011, afixado em 14/06/2011 e desafixado em 28/06/2011, às fls. 4614/4.806 a EQREC/DICAT/DERAT/SP deu ciência aos prestadores de serviços do referido débito, facultando-lhes o direito de se manifestarem no prazo de 30 dias.

As empresas prestadoras de serviços DART SEGURANÇA S/A; EFICIENCE RIO SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA.; EMPRESA LIMPADORA INTERNACIONAL LTDA.; HS/ BRASIL SERVIÇOS DE LIMPEZA LTDA., LITT INTERNACIONAL TRABALHOS TEMPORÁRIOS LTDA.; PERSONA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA. e SERGIO SILVA DO CARMO ME. encontram-se com a situação cadastral baixada (conforme cópias dos cartões CNPJ anexos), e a empresa RH INTERNACIONAL LTDA. (ADIA DO BRASIL) encontra-se com a situação cadastral baixada por incorporação (conforme cópia cartão CNPJ anexo).

As demais empresas prestadoras de serviços integrantes deste processo administrativo fiscal apresentaram impugnação.

DO ACORDÃO DA DRJ

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/SP entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **declarar parcialmente decadente o crédito em relação à notificada, excluir do polo passivo as empresas prestadoras de serviços tendo em vista o prazo decadencial, além de retificar o lançamento nos termos da informação fiscal de fls. 4.148/4.186**, conforme relato acima.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 6.206/6.243, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

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

3.1.1 Decadência: Art. 150, §4º, do CTN e Súmula 99, DO CARF

(...)

Assim sendo, a autuação encontra-se atingida pela decadência também em relação ao período de 12/93 a 05/94, pois como visto passaram-se 5 (cinco) anos entre o lançamento das contribuições (por homologação) e a constituição definitiva do débito, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, devendo ser dado provimento ao presente recurso.

3.1.2 Art. 142, do CTN: Vício Material

Demonstrada a necessidade de reforma da decisão para aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, vem a ora recorrente demonstrar a ocorrência de vício material diante da deficiência na identificação do sujeito passivo.

(...)

Assim, verifica-se que omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeitos por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício do direito de defesa e contraditório do contribuinte, **enseja a nulidade material da autuação**, na medida em que não pode ser

convalidada, devendo ser dado provimento ao presente recurso voluntário para anular o lançamento.

3.1.3 Inexistência de Débito: Exclusão dos Prestadores de Serviço

Superada a questão do vício material do lançamento, ainda que se entenda que o erro na identificação do sujeito passivo consiste em vício formal, passar-se-á a demonstrar que, também nesse contexto, o lançamento deve ser anulado. Vejamos.

Conforme relatado, após a primeira decisão administrativa, a ora recorrente apresentou recurso voluntário, visando a reforma do julgado. Entretanto, antes dessa análise, mencionada decisão foi anulada (Acórdão nº 000070), para que fosse determinada a intimação de todos os prestadores de serviços, sujeitos passivos principais pelos recolhimentos das contribuições previdenciárias exigidas nos autos, como forma de ser sanada a nulidade do lançamento (fls. 4334 e ss.).

(...)

Nesse sentido, os lançamentos decorrentes de contribuição previdenciária devidas por solidariedade devem ser anulados, uma vez que foram declarados decaídos com relação ao devedor principal, ou seja, com relação aos prestadores de serviço. Se não é possível exigir o recolhimento de contribuição previdenciária dos prestadores de serviço, sujeito passivo principal, não é possível aplicar o instituto da solidariedade contra os tomadores.

Pelo exposto até aqui, requer-se que seja dado provimento ao presente recurso voluntário, para excluir os lançamentos imputados a ora recorrente por solidariedade, reconhecendo a existência de vício material no lançamento por erro na identificação do sujeito passivo ou, sucessivamente, ainda que se entenda que se trata de erro formal, se comprovada a impossibilidade de convalidação, deve o mesmo ser entendido como material, restando da mesma forma anulado o lançamento em sua integralidade.

3.2 MÉRITO

Superadas as questões preliminares, vem a ora recorrente demonstrar que, também quanto ao mérito, o lançamento não deve prevalecer.

3.2.1 Da Solidariedade

A primeira questão a ser debatida é quanto à aludida solidariedade imputada a ora recorrente, em razão da suposta não comprovação, por parte dela, do regular recolhimento das contribuições previdenciárias com relação às notas fiscais envolvidas no levantamento feito pela fiscalização.

Ocorre que, como demonstrado nos autos, as prestadoras de serviço não foram fiscalizadas previamente ou de forma concomitante à tomadora de serviços. Além disso a tomadora de serviços, ora recorrente, fora autuada somente por não possuir os comprovantes de recolhimentos da mão de obra das empresas prestadoras de serviço.

(...)

Portanto, verificada a ilegalidade na atividade da fiscalização, uma vez que, para que seja admitida a cobrança das contribuições previdenciárias diretamente ao tomador, tem-se como necessária a prova cabal da existência da dívida e a impossibilidade do prestador de pagar sua dívida, requer-se que seja dado provimento ao presente recurso, com a consequente anulação dos lançamentos dos débitos referentes à solidariedade.

3.2.2 Inexistência de Cessão de Mão de Obra

Antes da edição da Lei nº 9.032 de 28.04.95, a questão relativa a solidariedade da empresa tomadora de serviços com a prestadora era regulamentada de forma totalmente diferente daquela como a fiscalização do INSS está colocando na presente NFLD.

(...)

Dessa forma, deve ser dado provimento ao presente recurso, para excluir os lançamentos decorrentes de obrigações anteriores a entrada em vigor da Lei nº 9.129/95 (alteração do §2º da Lei nº 8.212/91) com relação à cessão de mão de obra.

3.2.3 Da Inexistência de Débito

Ultrapassadas todas as questões acima desenvolvidas, a NFLD em tela ainda deve ser julgada insubsistente, em razão do pagamento integral do valor das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas contratadas pela recorrente, tanto as prestadoras de serviço quanto as de mão de obra temporária, nos termos da conclusão do trabalho elaborado pelo Perito Alfredo Torrecillas Ramos:

(...)

3.2.4 Do Arbitramento do Valor em 40% da Fatura de Serviços ou Nota Fiscal

Também não é possível, “*data venia*”, POR FALTA DE AMPARO LEGAL, calcular o débito com relação ao prestador de serviço, por arbitramento nas bases de 40% sobre os valores de notas fiscais e faturas.

3.3 DO RECONHECIMENTO DO VÍNCULO DE EMPREGO DOS EMPREGADOS DAS EMPRESAS CONTRATADAS

(...)

3.3.1 Preliminar: Incompetência para a declaração do vínculo de emprego

A decisão recorrida ratificou o entendimento da fiscalização do INSS no sentido de que a autarquia possui competência para declarar a existência de uma relação de emprego. Ademais, restou descaracterizada a personalidade jurídica dos prestadores de serviços e dos fornecedores de trabalhadores temporários simplesmente pelo fato de a ora recorrente não ter demonstrado o motivo da contratação. Data máxima vênua, esse entendimento não deve prevalecer.

(...)

3.3.2 Inexistência de Vínculo Empregatício dos Trabalhadores

Precipuamente, cumpre esclarecer, como ponto fundamental, que os empregados das empresas contratadas nunca foram empregados da recorrente, ou seja, jamais tiveram vínculo de emprego com esta.

(...)

3.4 DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SUPOSTAMENTE INCIDENTES SOBRE VALORES PAGOS EM ACORDOS TRABALHISTAS

Entendeu a fiscalização em, também, autuar a recorrente sob o argumento de que não foram feitos os recolhimentos previdenciários incidentes sobre os valores decorrente de acordos celebrados em ações trabalhistas.

(...)

Ademais, admitir-se que o INSS pudesse discutir a transação homologada perante o Judiciário Trabalhista e, ao mesmo tempo, lavrar uma NFLD sobre a mesma matéria para sua discussão na contencioso previdenciário seria acolher a possibilidade de a empresa ser condenada duplamente ou de, pelo menos, coexistirem decisões conflitantes, o que seria absurdo e ilegal.

Nesse singelo contexto, é forçoso concluir que, caso o INSS pretendesse rediscutir a veracidade dos acordos trabalhistas, ou mesmo a credibilidade dos Juízes que os homologaram, deveria ficar adstrito ao processo trabalhista onde foram homologados os referidos recursos.

Assim, também por esta razão, deve ser julgado procedente o presente recurso, para declarar insubsistente a autuação quanto a esses lançamentos.

3.5 RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO DOS EXECUTIVOS EXPATRIADOS DA RECORRENTE

Por entender que os expatriados não fazem parte do quadro societário da Motorola Internacional Development Corporation, a fiscalização entendeu que há vínculo de empregado entre eles e a ora recorrente. Nesse sentido, entendeu que os valores pagos a

eles a título de despesas (aluguel, IPTU, contas de luz e gás e etc) consistem em verba de natureza remuneratória, devendo incidir contribuição previdenciária.

(...)

O expatriado gerente da sociedade, por não ser empregado, não recebe salário, poderá receber pró-labore conforme o contrato social.

Por esse motivo, não poderia a fiscalização considerar como parte do salário do expatriado, os benefícios auferidos, posto que jamais foram empregados da recorrente.

Ad argumentandum tantum, ainda que fossem considerados empregados, a concessão dos benefícios não poderia ser considerada como parte da remuneração, posto que, diferentemente da decisão recorrida, destinarem-se ao trabalho que vem desenvolver no Brasil, conforme tem consagrado a jurisprudência trabalhista.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

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

PRELIMINAR

DECADÊNCIA DEVEDOR SOLIDÁRIO – APROVEITAMENTO AOS DEMAIS RESPONSÁVEIS (SUJEITO PASSIVO)

Preliminarmente, sustenta que a decadência reconhecida em face dos solidários aproveita aos demais, razão pela qual se as prestadoras de serviços foram desoneradas do presente crédito tributário em face do instituto da decadência, deve ser considerado nulo (extinto) o crédito para a tomadora de serviços, ora recorrente.

Apesar de considerar como nulidade, a meu ver, trata-se de decadência, motivo pelo qual assim será tratado.

Em que pesem as substanciosas razões de decidir do ilustre julgador de primeira instância, constata-se que o insurgimento da contribuinte merece acolhimento, no sentido de “aproveitar” a decadência reconhecida em face do responsável solidário.

Com efeito, muito embora seja matéria longe de remansosa conclusão, com a devida vênia àqueles que sustentam o contrário, nos filiamos à tese de que o crédito tributário é uno, gerando obrigações mútuas aos coobrigados/responsáveis solidários, bem como beneficiando a todos nos casos de ocorrência das hipóteses de extinção do crédito tributário, insculpidos no artigo 156 do Código Tributário, que assim prescreve:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Como se observa, a decadência, tal qual o pagamento e outras hipóteses legais, são causa de extinção do crédito, inexistindo razão para estabelecer distinção entre ambos, como ocorreria no Acórdão recorrido, o qual reconheceu a extinção do crédito, em virtude de ultrapassado o lapso decadencial, somente em relação às prestadoras, que não foram cientificadas na notificação original.

Aliás, não é novidade que o pagamento do crédito, para efeito da extinção do débito, aproveita a todos os responsáveis solidários. É o que determina o artigo 125, inciso I, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; [...]

Ora, se o pagamento de um solidário aproveita aos demais, inexistente razão para a decadência reconhecida para um solidário não alcançar a todos, sobretudo por serem causas de extinção do crédito tributário.

Não bastasse isso, mister registrar que a unicidade do crédito tributário não oferece condições de fatiá-lo de maneira a considerá-lo decaído para um sujeito passivo e não para outro.

Em verdade, há de se considerar que o lançamento somente se aperfeiçoa com a ciência do último responsável, oportunidade em que passa a produzir efeitos no mundo jurídico. A propósito da matéria, cabe invocar os ensinamentos do renomado tributarista LEANDRO PAULSEN, em sua obra “DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, pág. 863/864, *in verbis*:

Motivação lançamento. Requisitos de regularidade formal. [...] Importa ressaltar, ainda, que o lançamento só terá eficácia após notificado ao sujeito passivo [...]

Notificação. Condição de eficácia. A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte [...] A notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei [...] (grifamos)

Na hipótese dos autos, no lançamento, as prestadoras de serviços foram cientificadas **a partir de maio de 2011.**

Observe-se, somente após a cientificação do último corresponsável operaria o termo final da decadência, com base no artigo 34 da Portaria MPS nº 520/2004, vigente à época, que regulamentava o processo administrativo no âmbito do INSS, nos seguintes termos:

Art. 34 A intimação dos atos processuais será efetuada por ciência no processo, via postal com aviso de recebimento, telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado, sem sujeição a ordem de preferência.

§ 1º Quando frustrados os meios indicados no caput deste artigo, a intimação será efetuada por meio de edital e também no caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido.

§ 2º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

§ 3º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - nos demais casos do caput, na data do recebimento ou, se omitida a data, quinze dias após a data da postagem da intimação, se utilizada a via postal, ou da expedição se outro for o meio;

III - quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

a) o edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial ou afixado em dependência franqueada ao público do órgão encarregado da intimação;

b) a afixação e a retirada do edital deverá ser certificada nos autos pelo chefe do órgão encarregado da intimação.

§ 4º No caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado.

Na esteira desse entendimento, consoante preceitua o dispositivo legal supra, para efeito da contagem do prazo decadencial, o termo final será a data da ciência do último coobrigado. Isto porque, a intimação somente considerar-se-á concretizada perfeitamente a partir de tal data, oportunidade que o ato administrativo do lançamento se aperfeiçoará definitivamente.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira dissertou com muita propriedade ao elaborar o voto vencedor condutor do Acórdão nº 2402-00.389, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir:

[...]

Questão a ser analisada refere-se a data a ser contada como ciência do lançamento, na questão da solidariedade, pois, como no presente caso, o contribuinte foi cientificado em data diversa do solidário.

No presente lançamento, período compreendido entre 10/1996 a 12/1998, a ciência dos sujeitos passivos solidários ocorreram em 10/2003 para o solidário (tomador do serviço), e em 09/2006 para o contribuinte (prestador do serviço), fls. 0305.

Buscando referências sobre a questão, encontramos determinação na Portaria do Ministro de Estado da Previdência Social nº520, de 19 de maio de 2004, que disciplinava, à época, os processos administrativos decorrentes de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, Auto de Infração e, no que couber, ao pedido de isenção da cota patronal, de restituição ou de reembolso de pagamentos e à Informação Fiscal de Cancelamento de Isenção, quando instaurado o contencioso.

[...]

Portanto, como podemos verificar, o lançamento só se constitui com a devida ciência do(s) sujeito(s) passivo(s) e o contencioso só se inicia com a regular ciência do(s) sujeito(s) passivo(s).

Assim sendo, chega-se a conclusão que as datas, no Procedimento Administrativo Fiscal, são idênticas.

Nesse sentido, quando a Portaria Ministerial 520/2004 determina, no contencioso administrativo, que no caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado, chega-se, também, a conclusão que a data de constituição do lançamento, no caso de solidariedade, somente ocorre com a ciência da intimação do último co-obrigado.

Ponto de extrema importância a ressaltar é que a própria administração, após a apresentação de defesa pela solidária, ressalta a necessidade de intimação da empresa contribuinte prestadora, fls. 0145, 0302, 0304. Medida tomada pelo Fisco, fls. 0305.

Já há muito que há a determinação de ciência de todos os co-obrigados para o início do contencioso administrativo fiscal, pois sem a ciência de todos há o cerceamento de defesa e o desrespeito ao devido processo legal.

[...]

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o réu, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercer a sua defesa plena.

Destarte, conclui-se que a data de lançamento só ocorreu com a ciência do último co-obrigado, 09/2006, e como o período do lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos nas competências 10/1996 a 12/1998, todas as competências, pela aplicação do Art. 173 do CTN, devem ser excluídas do presente lançamento.

Outro ponto a salientar, e que não devemos olvidar, é que a solidariedade é uma situação que ocorre na responsabilidade tributária: ela ocorre quando há mais de um sujeito passivo (devedor) de uma mesma obrigação tributária cada qual obrigado à parte da dívida, ou à dívida toda.

No CTN, a responsabilidade tributária está regulada no Capítulo V (Responsabilidade Tributária), do Título II (Obrigação Tributária), abrangendo do Art.128 ao 138.

O contribuinte, no caso o prestador do serviço, é o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Ele tem obrigação direta pelo pagamento do tributo. Sua capacidade tributária é objetiva, pois decorre da lei, não de sua vontade. Esta capacidade independe de sua capacidade civil e comercial Não pode haver convenções particulares modificando a definição legal de sujeito passivo. Assim, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tem relação direta com o fato gerador.

O responsável, no caso o tomador do serviço, é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária. Ele não é vinculado diretamente com o fato gerador, mas, por imposição legal, é obrigado a responder pelo tributo.

Há responsabilidade solidária quando existe mais de um sujeito passivo responsável pela obrigação tributária. A solidariedade decorre da lei.

Característica da solidariedade é que ela não comporta benefício de ordem.

Efeitos da solidariedade são a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais; b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os coobrigados, salvo

quando o benefício for concedido em caráter pessoal, substituindo, nesse caso, a solidariedade dos demais pelo saldo remanescente; c) a interrupção da prescrição em relação a um dos obrigados favorece ou prejudica os demais.

Assim, poderíamos chegar a conclusão ilógica que a extinção do crédito, pela decadência, não seria aproveitada por todos os co-obrigados, inclusive penalizando

àquele coobrigado que com mais celeridade recebeu a intimação sobre o lançamento efetuado.

Portanto, no nosso entender, no caso de solidariedade deve-se conceituar, pelos motivos expostos, como efetivado o lançamento na intimação do último co-obrigado.

Por todo o exposto, acato a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame do mérito, já que o lançamento foi atingido pelo prazo decadencial. (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 13502.000107/2008-12)

Na esteira do entendimento acima, é de fácil conclusão que o aperfeiçoamento do lançamento somente ocorrera devidamente com ciência a empresa solidária, termo final do prazo decadencial, extinguindo, portanto, o lançamento em face da decadência total da exigência fiscal, sob qualquer fundamento que se pretenda aplicar, artigo 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN.

Cabe, por fim, somente a título de reflexão, suscitar que a autoridade fazendária incorre em evidente incoerência ao fatiar o crédito tributário, reconhecendo a decadência somente aos responsáveis solidários.

Muito embora aludida matéria seja de mérito, convém frisar que o Fisco se utiliza de “dois pesos, duas medidas” ao tratar do tema. De um lado, entende que a responsabilidade solidária inscrita no artigo 30, inciso VI e 31 (na redação original), da Lei nº 8.212/91, possibilita o lançamento em face do tomador de serviços e do prestador de serviços por solidariedade.

De outro, não adota como termo final da decadência da totalidade da exigência fiscal e para todos os solidários, a data da ciência do último co-obrigado/responsável, na linha do sustentado acima.

Por todo o exposto, estando a Notificação Fiscal em dissonância com as normas de direito, acato a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame do mérito, já que o lançamento foi atingido pelo prazo decadencial, de acordo com os fatos e fundamentos acima delineados.

Feitas essas considerações, reconhecida/admitida a decadência total da exigência fiscal acobertando todos os solidários, uma vez vencido em nosso entendimento, passamos a contemplar as demais questões.

PREJUDICIAL DE MÉRITO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – ART. 150, §4º DO CTN

Observa-se que a autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela aplicação do prazo decadencial insculpido no inciso I do artigo 173 do CTN.

Por sua vez o contribuinte alega que encontra-se atingida pela decadência também em relação ao período de 12/93 a 05/94, pois como visto passaram-se cinco anos entre o lançamento das contribuições (por homologação) e a constituição definitiva do débito, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

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

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

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

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO

DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

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

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

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

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

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

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Para afastar qualquer dúvida a esse respeito foi editada a Súmula CARF nº 99, que assim dispõe:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Em suma, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que o entendimento vencido no julgamento de primeira instância, consultou o sistema de arrecadação da previdência social (ACCOR-ÁGUIA), verificando a existência de pagamento parcial em todas as competências de 12/1993 à 05/1994, senão vejamos:

Assim, considerando que, conforme consulta ao sistema de arrecadação da previdência social (CCOR-ÁGUIA), verificou-se a existência de pagamento parcial em todas as competências de 12/1993 a 05/1994, bem como que a NFLD foi cientificada à Notificada (devedor direto) em 24/06/1999, há que se reconhecer a decadência parcial e excluir as contribuições sociais lançadas, de todos os levantamentos, relativas ao período de 12/1992 a 05/1994.

Assim, é de manter a ordem legal no sentido de adotar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em face do recolhimento parcial das contribuições previdenciárias ora lançadas.

Neste diapasão, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 24/06/1999 com a devida ciência da contribuinte, verifica-se que os fatos geradores até à competência 05/1994, inclusive, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

PRELIMINAR

NULIDADE – IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A contribuinte aduz haver vício material, na medida em que o ato administrativo do lançamento não qualificou todos os prestadores de serviço, ou melhor, qualificou, tão somente, a ora recorrente, deixando de chamar à lide os demais responsáveis tributários.

Conforme visto, o Acórdão nº 000070, exarado pela 2ª CaJ - Segunda Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, ordenou que fosse dada ciência, individualmente, aos prestadores de serviços relacionados com a NFLD (e-fls.4.458/4.461).

Em atendimento ao Acórdão retro mencionado, a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, através das Intimações nºs 553/2011 a 567/2011, 576/2011 a 587/2011, Termos de Vistas e Ciência de Processos, e Edital nº 101/2011, afixado em 14/06/2011 e desafixado em 28/06/2011, às fls. 4614/4.806, deu ciência da presente NFLD aos prestadores de serviços nela relacionados, facultando-lhes o direito de se manifestarem no prazo de 30 dias.

As empresas prestadoras de serviços Dart Segurança S/A, Eficiencia Rio Serviços Temporários Ltda., Empresa Limpadora International Ltda., HS/Brasil Serviços de Limpeza Ltda., Litt Internacional Trabalhos Temporários Ltda., Persona Serviços Temporários Ltda., e Sérgio Silva do Carmo ME encontram-se com a situação cadastral **baixada** (conforme cópias

dos cartões CNPJ anexos), e a empresa RH International Ltda. (Adia do Brasil) encontra-se com a situação cadastral **baixada** por incorporação (conforme cópia cartão CNPJ anexo).

As empresas GPS Predial Sistemas de Segurança Ltda., Protege S/A Proteção Transporte de Valores (CNPJ 43.035.146/0001-85), Protege S/A Proteção Transporte de Valores (CNPJ 67.837.138/0001-10), Ativa Recursos Humanos, Serviços e Administração de Negócios Ltda., Parceira Recursos Humanos e Serviços Ltda., Adecco Recursos Humanos S/A (sucessora por incorporação de Top Services S/A e Adia do Brasil Serviços de Pessoal Ltda.), Intellecto Serviços Temporários Ltda., Conservadora Luso Brasileira S/A Comércio e Construções, Velox Consultoria em Recursos Humanos Ltda. e Spot Representações e Serviços Ltda., após serem cientificadas da NFLD, apresentaram impugnação, sendo que, conforme será demonstrado adiante, todos os documentos por elas anexados, que tenham relação com o débito serão analisados neste voto.

Quanto a alegação da falta de motivação para caracterização dos segurados empregados, a meu ver, trata-se de matéria de mérito que será posteriormente avaliada.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Diante do exposto, ficam prejudicados os argumentos da empresa Ino, quanto à nulidade da NFLD por afronta à decisão proferida pelo Conselho de Recursos da Previdência Social e aos princípios do contraditório e ampla defesa.

MÉRITO

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - BENEFÍCIO DE ORDEM

Há que se observar de pronto, que não se sustentam as alegações da Notificada de que inexistia base legal para a cobrança das contribuições previdenciárias com base no disposto no artigo 31 da Lei nº 8.212/91 até a competência 02/1996, quando entrou em vigor a redação dada pela Lei nº 9.129, de novembro de 1995, que alterou o conceito de cessão de mão-de-obra, pois referido dispositivo legal passou a vigorar na data de sua publicação, e não a partir de 02/1996, como aduz a contribuinte.

Conforme relatado acima, o crédito foi lançado com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de contrato de cessão de mão de obra, de acordo com o artigo 31 da Lei n. 8.212/91, com redação vigente à época do fato gerador, pela empresa prestadora de serviços.

A CRPS editou o Enunciado nº 30 (Resolução nº 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007), abaixo transcrito:

Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.

Ainda assim, a recorrente entende que outras exigências de cruzamento de informações deveriam ter sido cumpridas. Todavia, sem amparo na legislação vigente à época dos fatos geradores. Vejamos.

A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 31, na redação vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, fixou de forma taxativa a responsabilidade solidária do contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho

temporário, com o executor, pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, em relação aos serviços prestados, **não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.**

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, **não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.** (Redação dada pela Lei nº 9.528/97). (grifos nossos)

§1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.

§2º Exclusivamente para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

§3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo **somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados**, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032/95). (grifos nossos)

§4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032/95).

No mesmo sentido apontam as normas inscritas no art. 42 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 612/92, vigente à data de ocorrência dos fatos geradores.

Decreto nº 612, de 21 de julho de 1992.

Art. 46. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor destes serviços pelas obrigações decorrentes deste regulamento, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto às contribuições incidentes sobre faturamento e lucro, conforme o disposto no art. 28.

§1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para a garantia do cumprimento das obrigações.

§2º A responsabilidade solidária pode ser elidida desde que seja exigido do executor o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, conforme definido pelo INSS.

§3º Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação, à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos cujas características impossibilitem plena identificação dos fatos geradores das contribuições, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§4º Enquadram-se na situação prevista no §3º as seguintes atividades:

- a) construção civil;
- b) limpeza e conservação;
- c) manutenção;

- d) vigilância;
- e) segurança e transporte de valores;
- f) transporte de cargas e passageiros;
- g) outras atividades definidas pelo MTA.**

A Lei de Custeio da Seguridade Social, ao estabelecer a hipótese de solidariedade em seu art. 31, culminou por atribuir ao contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra a obrigação acessória de auxiliar o Fisco na fiscalização das empresas prestadoras dessa modalidade de serviços, fazendo com que aquele exija deste, cópias autenticadas das individualizadas guias de recolhimento e respectivas folhas de pagamento, acenando, inclusive, com a possibilidade de retenção das importâncias devidas pelo executor para a garantia do cumprimento das obrigações previdenciárias.

Destarte, ao não exigir da empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra as cópias autênticas dos documentos a que se refere o §4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe foi dada, de berço, pela Lei nº 9.032/95, o Contratante se sujeita, *ex lege*, automaticamente, à solidariedade pelo adimplemento das contribuições previdenciárias devidas pelo executor, relativas aos serviços contratados.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, lançando definitivamente uma pá de cal nessa infrutífera discussão, consoante se depreende do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2002/00892216, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

Processo AgRg no Ag 463744 / SC

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2002/00892216

Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador TI PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 20/05/2003

Data da Publicação/Fonte DJ 02.06.2003 p. 192

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO.

I. O artigo 31 da Lei 8.212/91 impõe ao contratante de mão-de-obra a solidariedade com o executor em relação às obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como outorga o direito de regresso contra o executor, permitindo, inclusive, ao tomador a retenção dos valores devidos ao executor para impor-lhe o cumprimento de suas obrigações.

2. Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade pelo não pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela prestadora de serviço, é necessário que demonstre o efetivo recolhimento destas contribuições.

3. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Nesse panorama, verificando o auditor fiscal a ocorrência de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, não restando elidida a responsabilidade solidária

pela via estreita fixada pela lei, estabelece-se definitivamente a solidariedade em estudo entre prestador e tomador, podendo o fisco, ante a inexistência do benefício de ordem, efetuar o lançamento do crédito tributário em face do contribuinte (o executor), ou diretamente em desfavor do responsável solidário (o contratante), ou contra ambos, sendo certo que o pagamento efetuado por um aproveita o outro.

Portanto, não assiste razão à recorrente.

DA INEXISTÊNCIA DE DÉBITO – LAUDO E IMPUGNAÇÕES DOS PRESTADORES

No que se refere às alegações trazidas pela recorrente de que o perito contábil reconheceu o recolhimento integral dos valores apurados na NFLD, cabe registrar que os argumentos apresentados no laudo contábil e documentos ali anexados foram devidamente analisados pelo Auditor Fiscal Notificante, que se manifestou de forma conclusiva pela retificação do lançamento em relação aos valores sobre os quais a contribuinte comprovou o devido recolhimento, ou sua inclusão indevida na NFLD, apresentando as devidas justificativas quanto a não aceitação dos demais argumentos e/ou documentos apresentados para a retificação do lançamento, já tendo a decisão de piso acatado integralmente o ali disposto e, consequentemente, retificado o débito.

Já em relação às impugnações e documentos ofertados pelas prestadoras, essas foram devidamente apreciadas pela autoridade julgadora de primeira instância, bem como por esta Colenda Turma, no entanto, melhor sorte não resta ao recorrente, uma vez que os argumentos e documentos constantes dos autos não comprovam ou não dizem respeito ao fato gerador do crédito lançado.

ARBITRAMENTO DO VALOR EM 40% DA NOTA FISCAL

Alega a recorrente não existir amparo legal para que a fiscalização calculasse o débito com relação ao prestador de serviços por arbitramento na base de 40% sobre os valores de notas fiscais e faturas de serviços.

A fundamentação legal para o procedimento adotado Aferição Indireta encontra-se na no artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91. Confira-se:

art. 33: Parágrafo 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Departamento da Receita Federal (DRF) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Pois bem, cabe observar que no Relatório Fiscal, a fiscalização foi por demais incisiva e cuidadosa ao utilizar do arbitramento, informando que, através do Termo de Início da Ação Fiscal (TIAF) datado de 30/07/1998, solicitou à Ino as notas fiscais emitidas pelas empresas prestadoras de serviços, sendo tais notas fornecidas pela empresa. Quanto aos demais documentos solicitados nos TIAFs emitidos em 06/10/1998, 13/10/1998, 21/10/1998 e 30/10/1998, necessários para se elidir a responsabilidade solidária, foram parcialmente apresentados, como demonstra o Anexo II (que lista o número, data de emissão e valor das notas fiscais, bem como a presença de folha de pagamento e Guia de Recolhimento da Previdência Social - GRPS - específicas, agrupadas por prestadora).

O Relatório Fiscal apresenta um demonstrativo detalhado para cada empresa prestadora de serviços, de quais documentos foram ou não apresentados, especificando se o salário-de-contribuição contido em GRPS, quando apresentada, era compatível com o percentual mínimo definido na legislação, e em caso negativo, se houve ou não a apresentação da escrituração contábil. A partir daí foi explicitada a forma de apuração do débito pela aferição do salário-de-contribuição, conforme previsto nas Ordens de Serviço INSS/DAF nº 83/93 e INSS/DAF nº 176/97.

Observa-se que o Relatório Fiscal especifica os pressupostos de fato do lançamento, inclusive evidenciando para cada inconsistência apurada, de forma pormenorizada, os fatos que justificaram a adoção da aferição indireta da base de cálculo sob o fundamento da não apresentação de documentos e esclarecimentos (informações).

Assim, a fiscalização arbitrou o salário-de-contribuição no percentual de 40% do valor bruto das notas fiscais apresentadas, como determinado nas ordens de serviço acima referidas, dentro das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com a legislação vigente.

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO DE EMPREGO

Sustenta a recorrente que o INSS (à época da ação fiscal e da lavratura da NFLD, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil) não teria competência para reconhecer vínculo empregatício, em razão da ausência de norma legal que lhe conferisse tais poderes, e ainda que teria invadido esfera de competência da Justiça do Trabalho, violando expressamente o art. 114 da Constituição Federal.

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

Ocorre que, no caso, a fiscalização jamais pretendeu invadir campo que não era de sua competência, tomando atribuições da Justiça do Trabalho.

A teor do art. 33 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época do lançamento, ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS competia arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, e ao Departamento da Receita Federal - DRF competia arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Ou seja, as competências do INSS e da Justiça do Trabalho não se confundem, não se sobrepõem e não se excluem.

Cabe ao agente fiscalizador confrontar os fatos observados no mundo fenomênico e a norma instituidora do tributo e, constatando a ocorrência de fatos geradores de contribuição, surge para a autoridade fiscal, a obrigação de constituir o respectivo crédito, através do lançamento, pela atividade vinculada que exerce.

No caso, o Auditor Fiscal apenas constatou a relação jurídica característica do segurado empregado, definida pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212/91, que trata da Seguridade Social, o que gera efeitos previdenciários previstos na legislação própria, efeitos estes que se traduzem em contribuições previdenciárias devidas, cuja apuração competia à fiscalização do INSS (à época da ação fiscal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil).

Ademais, cabe esclarecer que o §2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, assim estabelece:

Art. 229: (...)§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social ao constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

No caso em tela, com a constatação pelo Auditor Fiscal Notificante de que os atos praticados por segurados tidos pela Impugnante como trabalhadores temporários ou expatriados, preenchem os requisitos ensejadores do vínculo empregatício, forçoso se faz reconhecer a desconsideração do negócio jurídico realizado, e consequente enquadramento destes como **segurados empregados para fins previdenciários**.

Portanto, o ato praticado pela Fiscalização é perfeitamente legítimo e com amplo amparo legal, decorrente do exercício do poder de polícia, com o único objetivo de adequar a situação encontrada à realidade dos fatos (*princípio da verdade real*), visto que o Auditor Fiscal Notificante encontra-se amparado por legislação própria e específica a ser obedecida, em nada se confundindo com a competência da Justiça do Trabalho, que é diversa.

Dessa forma, não há qualquer irregularidade, muito menos incompetência para a autoridade fiscalizadora enquadrar os referidos segurados como empregados da contribuinte. Diante disto, passamos a analisar as situações específicas.

Da caracterização dos trabalhadores temporários como segurados empregados

Conforme consta do Relatório Fiscal, em relação à prestação de serviços por mão-de-obra temporária pelas empresas Adecco do Brasil Ltda. (CNPJ 35.916.469/0001-50, 35.916.469/0004-00 e 35.916.469/0005-83), Central de Telemarketing S/C Ltda., Eficiencia Rio Serviços Temporários Ltda., Foco Administração de Temporários Ltda., Foco Recursos Humanos Ltda., Foco Consultoria S/C Ltda., Gelre Trabalho Temporário S/A, Intellecto Serviços Temporários Ltda., Litt Internacional Trabalhos Temporários Ltda., Parceira Serviços Temporários Ltda., Partime Serviços Temporários Ltda., Persona Serviços Temporários Ltda., Reciclar Serviços Gerais Técnicos e Profissionais Ltda., Spot Representações e Serviços Ltda., e Top Services Recursos Humanos e Assessoria Empresarial Ltda., a Notificada deixou de apresentar os contratos de prestação de serviços ou ainda os termos aditivos que especificariam o motivo justificador da demanda do trabalho temporário, o que está em desacordo com o disposto na Lei nº 6.019/74, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas.

Desta forma, de acordo com o Relatório Fiscal, os referidos segurados foram descaracterizados como trabalhadores temporários e considerados, para efeitos da legislação previdenciária, como empregados da empresa tomadora, no caso, a Ino Serviços Especializados de Telecomunicações Ltda.

Vejamos alguns dispositivos da referida Lei nº 6.019/74:

Art. 2º Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física contratada por uma empresa de trabalho temporário que a coloca à disposição de uma empresa tomadora de

serviços, para atender à necessidade de substituição transitória de pessoal permanente ou à demanda complementar de serviços.

(...)

§ 2º Considera-se complementar a demanda de serviços que seja oriunda de fatores imprevisíveis ou, quando decorrente de fatores previsíveis, tenha natureza intermitente, periódica ou sazonal.” (NR)

(...)

Art. 9º O contrato celebrado pela empresa de trabalho temporário e a tomadora de serviços será por escrito, ficará à disposição da autoridade fiscalizadora no estabelecimento da tomadora de serviços e conterá:

I - qualificação das partes;

II - motivo justificador da demanda de trabalho temporário;

III - prazo da prestação de serviços;

IV - valor da prestação de serviços;

V - disposições sobre a segurança e a saúde do trabalhador, independentemente do local de realização do trabalho.

(...)

A contribuinte alega que os trabalhadores temporários envolvidos no lançamento jamais mantiveram contrato de trabalho com ela, por isso sempre receberam seus salários das empresas fornecedoras, com as quais efetivamente possuem vínculo empregatício.

Acontece que a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 87, de 20/08/1993, vigente à época do lançamento, estabelecia procedimentos para a fiscalização das empresas de trabalho temporário e das empresas tomadoras de mão-de-obra temporária, e assim dispunha:

IV – DA FISCALIZAÇÃO DA EMPRESA TOMADORA DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA 13 – A fiscalização examinará, dentre outros documentos:, os seguintes:

a) **contrato de serviço**/fatura correspondente ao contrato celebrado;

b) cópia autenticada da guia de recolhimento específica, na forma da lei, na forma do item 6;

c) registro de ponto dos trabalhadores temporários.

14 – Deverá ser verificado pela fiscalização se a mão-de-obra contratada reúne as condições inerentes ao trabalho temporário, ou seja, quanto ao motivo da sua demanda e ao prazo do contrato.

14.1 – A fiscalização, sempre que constatar que a mão-de-obra contratada não se caracteriza como temporária, pela inobservância de requisito legal, deverá considerar o trabalhador temporário como segurado empregado da tomadora, desde o início da contratação, com o consequente lançamento do débito.

(...)

(grifamos)

Neste diapasão, não tendo sido apresentado pela tomadora os contratos de prestação de serviços dos trabalhadores temporários, ou ainda os aditivos dos referidos contratos que justificassem a demanda do trabalho temporário, o Auditor Fiscal agiu em atendimento ao disposto na legislação e normatização que trata da matéria, constando do Anexo III do Relatório Fiscal o discriminativo das notas fiscais apresentadas por prestadora de serviços, data de emissão, valor, se foi ou não apresentada folha de pagamento e/ou GRPS específica, e o salário-de-contribuição considerado na NFLD.

Ademais, cabe destacar ainda que, no caso, não houve, como afirmado pela recorrente, a desconsideração da personalidade jurídica dos prestadores de serviços de trabalho temporário para declarar a existência de vínculo de emprego entre seus empregados e ela própria. O que houve, conforme visto, foi a descaracterização de uma contratação de trabalho temporário, vez que não houve, nos termos exigidos pela legislação, a comprovação do motivo da demanda do referido trabalho temporário, mediante a apresentação do contrato entre a tomadora, no caso, a notificada, e a empresa de trabalho temporário, e a consideração dos trabalhadores temporários como empregados da autuada.

Do reconhecimento de vínculo empregatício dos expatriados

Neste quesito, peço vênha para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pela autuada e documentos acostados aos autos, *in verbis*:

De acordo com o Relatório Fiscal, os expatriados não fazem parte do quadro societário da Motorola International Development Corporation, são apenas seus empregados, percebendo remuneração diretamente da mesma. Parte de seus gastos pessoais realizados no Brasil e pagos pela Ino são reembolsados pela Motorola, porém, outra parte é assumida como despesas pela Ino, constando em sua contabilidade (Livros Diários) na conta "Despesas com Expatriados", que é uma conta de resultado (despesa). Tais valores não têm natureza indenizatória ou ressarcitória, pois não consistem em reembolso de gastos realizados pelos expatriados para o trabalho (indispensáveis ou úteis à sua realização, tais como uniformes, equipamentos ou telefonemas de negócios). De fato, consistem em valores pagos pelo trabalho realizado, correspondem a pagamento de aluguel residencial, IPTU residencial, condomínio residencial, contas de luz, gás e TV a cabo residenciais e Imposto de Renda - Pessoa Física dos expatriados.

Conclui a fiscalização que tais gastos são efetuados por qualquer empregado utilizando-se de seu próprio salário, e, se pagos pela Ino, constituem salário indireto, conforme dispõe o art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei 5.452/43), art. 28, I da Lei nº 8.212/91, art. 37, I, do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto nº 612/92 e Decreto 2.173/97.

Informa ainda o Relatório Fiscal que os expatriados não assumem o risco da atividade econômica desenvolvida pela empresa, pois não são sócios, nem da Ino, nem da Motorola; portanto, não podem ser considerados segurados empresários. Realizam sua atividade laboral em troca de remuneração, devendo cumprir objetivos que lhes são determinados, existindo aí a subordinação jurídica.

Os expatriados desenvolvem na Ino atividades técnicas e administrativas relacionadas com as atividades normais da empresa, estando caracterizada a não-eventualidade dos serviços prestados, conforme dispõe o art. 10, § 4º do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto nº 2.173/97.

Ainda de acordo com a fiscalização, a pessoalidade fica caracterizada pela realização de tais atividades sempre pelos mesmos expatriados, além do fato de que a utilização de altos executivos, que detêm conhecimentos técnicos e administrativos especializados, permite concluir que não é qualquer pessoa que pode exercer tais funções.

Assim, diante da verificação da pessoalidade e subordinação dos serviços não-eventuais e remunerados prestados por pessoas físicas à empresa, a fiscalização considerou, para efeito da legislação previdenciária, os expatriados como segurados empregados da empresa "Ino Serviços Especializados de Telecomunicações Ltda.".

Na Informação Fiscal emitida no decorrer da diligência fiscal, a fiscalização ratifica as informações contidas no Relatório Fiscal, e se manifesta quanto às alegações trazidas no laudo contábil:

II. Do salário indireto pago pela empresa a expatriados

10. A recorrente alega, às fls. 7 do LAUDO (item 4.2.2 do mesmo), que os expatriados, sobre cujos salários indiretos foram lançadas as respectivas contribuições previdenciárias, se tratam de diretores da empresa "Motorola International Development Corporation" (doravante referida como MOTOROLA) e não empregados da mesma; **alega, mas não prova, pois não apresenta os Documentos Constitutivos da MOTOROLA que comprovem a participação societária de tais expatriados**; se os expatriados não participam da sociedade em que trabalham, não assumem o risco da atividade econômica desenvolvida pela empresa, **pois não são seus sócios, nem da Ino, nem da Motorola**; portanto, não podem ser considerados segurados empresários. Realizam sua atividade laboral em troca de remuneração (fls. 224 do presente processo);

11. A recorrente alega, ainda, que os expatriados necessitariam de acomodações dignas, meios de locomoção, etc, para a perfeita realização de seus trabalhos; ora, conforme explicitado no relatório fiscal (fls. 224, parágrafo 57), a fiscalização não considerou salariais pagamentos efetuados **PARA** a realização do trabalho (como seriam uniformes, equipamentos, telefonemas de negócios), mas apenas aqueles pagamentos efetuados como contraprestação **PELA** realização do trabalho: aluguel residencial, IPTU residencial, condomínio residencial, contas de luz, gás e TV a cabo residenciais e IRPF dos expatriados; que os expatriados necessitam de condições dignas não se discute; aliás, todos os seres humanos necessitam; porém, quaisquer empregados, desde um continuo até um engenheiro, utilizam seu salário para ter sua moradia, desde as mais simples, para quem tem um salário menor, até as mais luxuosas, para quem tem salários mais vultosos; assim, não há que se afirmar que o pagamento de moradia a um empregado não tem natureza salarial, a não ser nos casos caracterizados em Lei como não salariais (moradia PARA o trabalho, como ocorre em frentes de trabalho), o que não é o caso;

12. A recorrente ainda alega que tais despesas são de responsabilidade da empresa brasileira, para a realização de atividades vinculadas ao seu verdadeiro contratante, a MOTOROLA; ora, como se tratam de verbas remuneratórias (pois se tratam de contraprestação PELO trabalho realizado, conforme demonstrado no parágrafo anterior), tem-se que a recorrente admite que os expatriados se tratam de segurados empregados seus, pois o único responsável pelo pagamento de salários é o empregador; se os expatriados não fossem empregados seus, mas contratados pela MOTOROLA, não haveria porque a recorrente remunerá-los pelo trabalho prestado: haveria apenas que remunerar a MOTOROLA pelos funcionários cedidos; cumpre ressaltar ainda que, mais uma vez, a recorrente cai em contradição, pois buscava caracterizar os expatriados como diretores e não empregados da MOTOROLA, dizendo agora que seu verdadeiro contratante é a MOTOROLA;

13. A recorrente alega, ainda, que as despesas em questão são exatamente iguais aquelas classificadas contabilmente com "viagens e estadias" e substituem os gastos com hotéis ou "Apart Hotéis", mas nunca como salário utilidade: ora, tal afirmação se configura absurda ao se analisar a natureza das despesas pagas: aluguel residencial (e não diárias); condomínio residencial; conta de luz; conta de gás; TV a cabo; IPTU residencial; IRPF; é patente que se tratam de despesas de moradia e confortos domiciliares que qualquer empregado obtém através do seu salário, e não despesas de viagens e estadias;

14. Portanto, conforme exposto no Relatório Fiscal (parágrafos 57 a 60 às fls. 224 do presente processo), os pagamentos considerados no levantamento fiscal se referem a contraprestações pelo trabalho realizado, ou seja, de natureza salarial, efetuados a pessoas físicas, por serviços não-eventuais, com pessoalidade e subordinação, tratando-se os expatriados de segurados empregados da recorrente; apesar das alegações da recorrente, a fiscalização jamais pretendeu invadir campo que não era de sua competência, tomando atribuições da Justiça do Trabalho: apenas constatou a relação jurídica característica do segurado empregado (definido em Lei própria: Artigo 12, I, a, da Lei 8.212/91, que trata da Seguridade Social), o que gera efeitos previdenciários previstos na legislação própria, efeitos estes que se traduzem em contribuições previdenciárias devidas, cuja apuração compete à fiscalização previdenciária.

(grifos nossos)

Portanto, ratificando o exposto no Relatório Fiscal, bem como na Informação Fiscal, os pagamentos (despesas pagas retro citadas) considerados neste levantamento fiscal se referem a contraprestações pelo trabalho realizado, ou seja, de natureza salarial, não estando entre as verbas excluídas do conceito de salário-de-contribuição previstas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, e foram efetuados a pessoas físicas, por serviços não-eventuais, com pessoalidade e subordinação, motivo pelo qual referidos expatriados foram considerados segurados empregados da Impugnante, não tendo a fiscalização, em nenhum momento, invadido campo que não era de sua competência, conforme acima exposto.

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

DOS ACORDOS TRABALHISTAS

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal neste ponto, aduzindo para tanto os mesmos argumentos da impugnação, não acrescentando nem um novo documento ou fundamento sequer, especialmente repisando a ênfase quanto a incompetência do auditor fiscal para lançar tal rubrica.

Assim sendo, uma vez que a contribuinte simplesmente repisa as alegações da defesa inaugural, peço vênha para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações e documentos constantes dos autos, senão vejamos:

De início, cabe destacar que não procedem os argumentos da Autuada de que a fiscalização exigiu recolhimento de contribuições previdenciárias apoiada em legislação que não vigia à época dos fatos geradores.

Conforme se verifica no Discriminativo Analítico do Débito, o lançamento de contribuições incidentes sobre valores pagos em reclamações trabalhistas abrange as competências 05/1997 (levantamento TR2), 08/1995 a 11/1995 e 08/1997 (levantamento TR4), 03/1995, 06/1995, 08/1996, 08/1996, 10/1996, 11/1996, 08/1997, 10/1997, 11/1997, 02/1998 e 04/1998 (levantamento TR5).

De acordo com o Relatório Fiscal, o lançamento teve como fundamento os seguintes dispositivos legais, os quais estão em consonância ao período lançado e ao procedimento adotado pela fiscalização:

Lei nº 8.212/91

Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social. (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

*Parágrafo único. Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, **discriminadamente**, as parcelas legais relativas à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.620, de 5/01/93)*

ROCSS, aprovado pelo Decreto nº 612/92:

***Art. 68.** Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social até o dia útil imediatamente posterior à liquidação da sentença. (Redação atual dada pelo Decreto nº 738, de 28 de janeiro de 1993)*

*(...)**§ 2º** Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, **discriminadamente**, as parcelas legais de incidência da contribuição previdenciária,*

esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado. (Acrescentado pelo Decreto nº 738, de 28 de janeiro de 1993)

ROCSSL, aprovado pelo Decreto nº 2.173, de 5 de março de 1997

Art. 68. *Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o recolhimento das importâncias devidas à seguridade social será feito no dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença.*

§ 1º No caso do pagamento parcelado, as contribuições devidas à seguridade social serão recolhidas na mesma data e proporcionalmente ao valor de cada parcela.

*§ 2º Nos acordos homologados em que não figurarem, **discriminadamente**, as parcelas legais de incidência da contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total do acordo homologado.*

*§3º **Não se considera como discriminação de parcelas legais de incidência de contribuição previdenciária a fixação de percentual de verbas remuneratórias e indenizatórias constantes dos acordos homologados, aplicando-se, nesta hipótese, o disposto no parágrafo anterior.***

Também não se observa a alegada contradição da fiscalização ao expor os motivos que a levaram a imputar o débito em questão. No Relatório Fiscal, a fiscalização simplesmente informa que nas petições iniciais dos processos trabalhistas, são pleiteadas tanto verbas remuneratórias como verbas indenizatórias, e que nos acordos homologados, as partes declararam que os valores totais dos acordos se referem somente a verbas de natureza indenizatórias, no entanto, nos termos da legislação retro transcrita, nos acordos celebrados deveriam constar a discriminação das verbas a serem pagas, a fim de comprovar seu caráter indenizatório.

Dessa forma, será considerado o valor total do acordo homologado ou da sentença, quando não figurarem, discriminadamente, a que título está sendo efetuado o pagamento, impossibilitando a identificação das parcelas legais de incidência de contribuição previdenciária, conforme legislação acima transcrita.

Observe-se ainda o pronunciamento da fiscalização na Informação Fiscal emitida no decorrer da diligência fiscal, após análise do laudo contábil apresentado pela Autuada:

I. Das verbas remuneratórias pagas em decorrência de processos trabalhistas

5. A recorrente alega, às fls. 6 do LAUDO (item 4.2.1 do mesmo), que as MM. Juntas, após a análise dos termos dos acordos, acharam por bem definir que uma parte do valor acordado deveria ter cunho salarial e outra ter cunho indenizatório, assim o fazendo indicando o quanto em termos percentuais, que caberia a cada crédito; devido a tal fato então estariam corretos os recolhimentos realizados pela recorrente, no que se refere aos valores declarados como verbas salariais pela Juntas de Conciliação e Julgamento; ora, então a recorrente cai em contradição, pois cita, às fls. 705 (e repete, às fls. 768) do processo, o acórdão proferido pelo E. TRF da 4ª Região, da lavra do juiz Teori Albino Zavascki:

"1. Não havendo a discriminação das verbas pagas em virtude de transação judicial em litígio trabalhista, há impossibilidade jurídica de identificação do fato gerador das contribuições previdenciárias."

Ora, como poderiam então estar corretos os recolhimentos realizados pela recorrente, se não se pôde identificar o fato gerador das contribuições previdenciárias? Uma vez que não se discriminaram as verbas, mas apenas se separaram valores (sem a identificação das rubricas a que se referem) e, ainda, constavam verbas remuneratórias da petição inicial, tem-se que não há como a recorrente provar que efetuou correta e integralmente os recolhimentos, a menos que recolha sobre o total do valor pago nos acordos trabalhistas; cumpre ressaltar ainda que o ônus da prova cabe ao contribuinte, portanto carecendo de prova suas alegações, tem-se o mesmo efeito de que se nada alegasse;

6. A recorrente alega, ainda, que as partes envolvidas no processo trabalhista chegaram a um consenso de que determinado valor teria cunho indenizatório. Ora, para se poder

concluir a natureza de determinado valor, durante o processo de composição (concessões mútuas) que caracteriza o acordo, há que se analisar as verbas concedidas; como, então, alegar a natureza indenizatória dos valores se não se descrevem as verbas que os originaram? Mais uma vez, se conclui pela propriedade do acórdão citado no parágrafo anterior não se pode identificar o fato gerador da contribuição previdenciária porque, sem a identificação das verbas pagas, não há como determinar a natureza do valor pago;

7. A maneira legal de se proceder ao se deparar com tal fato (a impossibilidade de identificação das verbas pagas) é a descrita no relatório fiscal, às fls. 222 do presente processo: "conforme dispõe o art. 43 da Lei 8.212/91, regulamentado pelo art. 68 e seus parágrafos do Decreto 2.173/97 (anteriormente, Decreto 612/92, art. 68), devem-se discriminar as verbas remuneratórias e indenizatórias, não se considerando como discriminação regular de verbas a mera fixação de percentuais, devendo neste caso ser considerado como salário-de-contribuição o valor total do acordo" (grifado aqui):

8. Uma vez que não se pôde determinar a natureza dos valores pagos (conforme o próprio recorrente reconhece, ao citar o acórdão do parágrafo 5), nada mais há a fazer que não seja aplicar o dispositivo legal pertinente, do modo como procedeu a fiscalização;

9. Conclui-se, portanto, que estão corretos os valores lançados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, quanto a tal débito.

Cumprе destacar que, antes da edição da EC nº 20, de 15/12/1998, o lançamento das contribuições previdenciárias oriundas de reclamações trabalhistas era feito de acordo com o disposto no artigo 43 e parágrafo único, assim como artigo 37 da Lei nº 8.212/91, sendo que, de fato, a partir de 16/12/1998, data do início da vigência da referida Emenda Constitucional nº 20, passou a ser competência exclusiva da Justiça do Trabalho promover a execução das contribuições sociais previstas nos incisos I, "a" e II do art. 195 da Constituição Federal e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.

Assim, sempre que a sentença proferida em reclamação trabalhista contemplar condenação ou homologação de acordo que impliquem o recolhimento de contribuições sociais previdenciárias, a execução desses valores em favor da Fazenda Pública será da competência exclusiva da Justiça do Trabalho.

Em 25 de outubro de 2000 foi editada a Lei nº 10.035, alterando os artigos 831, 832, 876, 878-A (acrescentado), 879, 880, 884, 889-A (acrescentado) e 897 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, "para estabelecer procedimentos, no âmbito da Justiça do Trabalho, de execução das contribuições devidas à Previdência Social.

Esses procedimentos, como referido, tratam da execução das contribuições devidas à Previdência Social, a ser promovida junto à Justiça do Trabalho, a teor do disposto no art. 114, § 3º, da Constituição Federal, sempre que tais exações e seus acréscimos legais decorram de sentenças proferidas por essa mesma Justiça.

Os procedimentos a serem adotados pela fiscalização da Previdência Social foram normatizados pela Instrução Normativa INSS/DC nº 70, de 10/05/2002, conforme art. 54, transcrito a seguir:

(...)

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito previdenciário, atraindo pra si o *ônus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Desta forma, considerando que o lançamento de contribuições incidentes sobre valores pagos em reclamações trabalhistas abrange as competências 05/1997 (levantamento

TR2), 08/1995 a 11/1995 e 08/1997 (levantamento TR4), 03/1995, 06/1995, 08/1996, 08/1996, 10/1996, 11/1996, 08/1997, 10/1997, 11/1997, 02/1998 e 04/1998 (levantamento TR5), anteriores, portanto, a 15 de dezembro de 1998, não há que se falar em ausência de competência do Auditor Fiscal da Previdência Social em efetuar referido lançamento, ou em invasão de competência da Justiça do Trabalho.

Ademais, em que pese os argumentos da contribuinte, nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018 (DOU 08/06/2018):

Súmula CARF nº 62:

A base de cálculo das contribuições previdenciárias será o valor total fixado na sentença ou acordo trabalhista homologado, quando as parcelas legais de incidência não estiverem discriminadas.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para reconhecer a decadência dos fatos geradores até à competência 05/1994, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator Designado

Peço vênha ao I. Relator para divergir do seu voto quanto à extensão ao tomador de serviços da decadência do crédito tributário reconhecida para os prestadores, independentemente da data da ciência do lançamento pelo coobrigado.

Na parte do lançamento de ofício por responsabilidade solidária, decorrente da execução de serviços mediante cessão de mão de obra e/ou trabalho temporário, a decisão de primeira instância reconheceu a decadência total do crédito tributário com relação às empresas prestadoras de serviços, que tomaram ciência do lançamento muito tempo depois dos fatos geradores, a partir do mês de maio/2011 (fls. 6.074/6.076).

(...)

Assim, embora para o devedor direto (responsável solidário) o lançamento tenha ocorrido parcialmente dentro do prazo decadencial, conforme acima exposto, para os demais corresponsáveis (prestadores de serviços) operou-se a decadência total, não sendo mais possível incluí-los no polo passivo da obrigação.

(...)

Além da responsabilidade tributária do tomador de serviços, a legislação aplicável aos fatos estabelecia o vínculo de solidariedade entre contratante e executor pelas obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Não representa a solidariedade tributária espécie de responsabilidade autônoma, mas sim uma forma de garantia do cumprimento da obrigação tributária, regulando o grau de responsabilidade das pessoas eleitas para compor o polo passivo, que, nesse caso, não comporta benefício de ordem.

Via de regra, no procedimento de lançamento, cabe ao agente fazendário identificar a hipótese de pluralidade de sujeitos passivos para o fim de satisfação do crédito tributário. Isso porque, como dito, concede garantia adicional ao cumprimento da obrigação pecuniária.

No interesse do credor, a legislação tributária impõe a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação sem benefício de ordem, hipótese em que não existe devedor subsidiário, todos respondendo pelo total da dívida.

Não só os atos de cobrança escapam ao benefício de ordem, como a própria constituição do crédito tributário, que tem a função de declarar a ocorrência do fato gerador e a existência de obrigação tributária inadimplida.

Aliás, uma interpretação que se alinha ao Enunciado nº 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS):

Enunciado 30/CRPS: Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.

O lançamento de ofício pode ser formalizado pela Fazenda Pública em face do executor de serviços mediante cessão de mão de obra, diretamente em desfavor do tomador de serviços, eleito pelo legislador como responsável tributário, ou contra ambos, sendo este último o procedimento recomendado. Em um e outro caso, não há motivo para nulidade do ato administrativo, por cerceamento do direito de defesa.

É verdade que a decadência faz parte do rol de formas de extinção do crédito tributário, assim como o pagamento (art. 156, incisos I e V, do Código Tributário Nacional - CTN).

Ocorre que tal classificação, como assinalado pela doutrina, não é a mais apropriada para a natureza jurídica do instituto da decadência, na medida em que o esgotamento do prazo decadencial impede a própria constituição do crédito tributário. Não se pode falar em extinção de algo que nunca existiu.

Na hipótese de pagamento, há prévio crédito tributário, constituído pela administração pública, mediante o ato de lançamento, ou apurado pelo sujeito passivo. Por outro lado, quando se opera a decadência, não há que se falar em crédito tributário, exatamente porque a Fazenda Pública perdeu o direito de efetuar o lançamento.

É dizer que, a despeito da classificação do CTN, inviável acolher o raciocínio sobre equivalência entre pagamento e decadência, em qualquer caso, no que tange aos seus efeitos.

A partir dessa mesma percepção, é que se deve explorar o art. 125 do CTN, dispositivo que regula alguns dos efeitos tributários da solidariedade a favor ou contra os devedores. Cabe notar que todas as hipóteses elencadas no artigo estão correlacionadas à existência de um crédito tributário, através do pagamento, concessão de isenção ou remissão e da prescrição da cobrança.

Em função disso, não me parece plausível aferir que a decadência reconhecida em face de um dos responsáveis solidários aproveita aos demais, com fundamento na analogia ao art. 125 do CTN.

Também não está correto dizer que o lançamento somente se aperfeiçoa com a ciência do último coobrigado.

Com respeito à tomadora de serviços, ora recorrente, a ciência válida do lançamento deu-se antes do termo final do prazo decadencial. Trata-se de um ato perfeito e acabado, nos termos da legislação processual, que não está sujeito à verificação do que ocorre ou ocorrerá com relação aos demais coobrigados. O lançamento efetuado contra a tomadora, devidamente cientificado ao sujeito passivo, constituiu o crédito tributário em seu nome e declarou a existência da obrigação tributária.

Em contrapartida, no que concerne às prestadoras de serviços, o ato de lançamento não chegou a aperfeiçoar-se no tempo ofertado pela lei tributária, uma vez que efetivado posteriormente ao termo final do prazo decadencial. Caso a ciência do lançamento tivesse acontecido antes de ultrapassado o lapso decadencial, o mesmo crédito tributário, derivado da mesma obrigação tributária, seria exigido do tomador e do executor dos serviços.

De maneira alguma é afetada a unidade do crédito tributário, assim como da obrigação tributária, ao considerar o crédito decaído para um sujeito passivo e não para o outro. No presente caso, a decadência impossibilita tão somente a prática do ato constitutivo do crédito tributário em nome do prestador de serviços, não havendo que se cogitar, por tal razão, de fatiamento da obrigação tributária. A ideia de crédito tributário único não significa a indivisibilidade do conjunto de responsáveis tributários.

A propósito, cabe recordar que o termo inicial é apenas um, assim como o termo final do prazo decadencial, considerando o momento do nascimento da obrigação tributária, independentemente de qual sujeito passivo é intimado do lançamento fiscal.

Finalmente, quanto à Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004, que disciplinava o contencioso administrativo fiscal, no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social, claramente estabelece normas de natureza processual, e não de cunho material:

Art. 1º O Contencioso Administrativo Fiscal no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social reger-se-á segundo as normas contidas nesta Portaria.

(...)

Art. 34 A intimação dos atos processuais será efetuada por ciência no processo, via postal com aviso de recebimento, telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado, sem sujeição a ordem de preferência.

(...)

§ 4º No caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado.

Com efeito, o § 4º do art. 34, cuja interpretação deve manter harmonia com o "caput", preceitua o termo inicial para a contagem do prazo para prática de atos no processo administrativo fiscal quando há pluralidade de sujeitos passivos, que se dava a partir da ciência da intimação do último coobrigado.

Tendo em conta que a decadência de um instituto de direito substantivo, o dispositivo infralegal é inaplicável para efeito de contagem de prazo decadencial. Uma vez iniciado o lapso temporal, não se suspende nem se interrompe, sendo o mesmo para todos os coobrigados.

Não acolho, portanto, a alegação de que a decadência reconhecida em face dos prestadores de serviços aproveita aos demais solidários, com extinção do crédito para o tomador de serviços, ora recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, REJEITO a alegação de decadência integral do crédito tributário em relação a todos os sujeitos passivos.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess