



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

Processo n° 12259.003382/2009-27
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-002.927 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS - GRUPO ECONÔMICO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÃO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO AOS SUJEITOS PASSIVOS. DECLARAÇÃO DE OFÍCIO DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. DESCABIMENTO.

O fato de não terem sido enviadas todas as peças componentes da lavratura às empresas arroladas ao lado da autuada como devedoras solidárias, não é suficiente a demonstrar a ocorrência de prejuízo ao direito de defesa destas, mormente quando as interessadas, tendo a oportunidade, deixam de se manifestar no processo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. DIFERENÇAS DE TRIBUTOS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento e afastada a imputação de fraude, dolo ou simulação, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp n° 973.733/SC.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - PESSOAS JURÍDICAS E

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. LEI Nº 11.196/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A simples procedência de notificação fiscal, estribada na desconsideração de personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a consequente caracterização de segurados empregados, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de maneira a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ademais, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual oferece guarida a aludido procedimento, exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo laboral para que seja procedente o lançamento, nada dissertando a respeito da simulação, que poderá ou não vir a ser demonstrada, não implicando, necessariamente, que um fato conduz a outro, sem que ocorra um aprofundamento em relação à imputação do crime fiscal, mormente quando a legislação de regência, posteriormente, veio a legitimar a conduta da notificada nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.

Constatando-se a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, deverá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última 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.

CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. AFASTAMENTO DA NORMA PREVISTA NO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

Tendo o fisco demonstrado a existência dos pressupostos da relação empregatícia entre sócio da empresa prestadora e a contratante, afasta-se a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, posto que esse dispositivo é destinado a regular a relação de prestação de serviço entre pessoas jurídicas.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Pelo voto de qualidade rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), Igor Araújo Soares e Marcelo Freitas de Souza Costa, que anulavam a decisão de 1ª instância. Por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 11/2002. Vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Elias Sampaio Freire, que rejeitavam a arguição de decadência. Pelo voto de qualidade, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), Igor Araújo Soares e Marcelo Freitas de Souza Costa, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÃO S/A E OUTROS, contribuintes, pessoas jurídicas de direito privado, já qualificadas nos autos do processo administrativo em referência, tiveram contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.093.206-4, referente às contribuições sociais devidas ao INSS pela notificada, correspondentes à parte dos segurados, da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas a Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, assim caracterizados o(s) sócio(s) das empresas prestadoras de serviços elencadas/listadas nos autos, cuja personalidade jurídica fora desconsiderada pela fiscalização, em relação ao período de 01/1997 a 12/2002, conforme Relatório Fiscal, às fls. 318/335.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 21/12/2007, contra as contribuintes acima identificadas, constituindo-se crédito no valor de R\$ 19.149.259,19 (Dezenove milhões, cento e quarenta e nove mil, duzentos e cinquenta e nove reais e dezenove centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados, tendo em vista que do exame da documentação apresentada pela contribuinte, verificou-se a existência dos requisitos do vínculo empregatício entre àqueles e a recorrente, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a não eventualidade, a subordinação, a pessoalidade e a onerosidade.

Esclarece a fiscalização que a recorrente é sucessora da empresa TV GLOBO LTDA., inicialmente fiscalizada, passando a ser responsável pelos débitos da sucedida, nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Informa, ainda, o fiscal atuante que ficou constatada a existência de grupo econômico de fato entre as empresas GLOBOSAT – PROGRAMADORA LTDA. e SIGLA – SISTEMA GLOBO DE GRAVAÇÕES AUDIOVISUAIS LTDA., as quais respondem solidariamente pelo presente crédito previdenciário, nos termos legislação tributária, conforme restou circunstanciadamente demonstrado no Relatório Fiscal.

Após regular processamento, interposta impugnação, pela GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÃO S/A, contra exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a 11ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ I, achou por bem julgar procedente em parte o lançamento, acolhendo parcialmente a decadência do crédito tributário, com base no artigo 173, I, do CTN, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 12-36.326/2011, às fls. 511/548, sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO
SEGURADO EMPREGADO.*

São considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, uma vez configurados os pressupostos do art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91.

**DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO.
COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL.**

Pode o Auditor Fiscal da Receita Federal desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando preenchidas as condições necessárias, conforme o art. 33, caput da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

**GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.**

As empresas que integram grupo' econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias, nos termos do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91.

Na sucessão de empresas, a empresa sucessora por incorporação responde pelos débitos constituídos ou a serem constituídos, cujos fatos geradores ocorreram até a data do ato, ex vi art. 132 do CTN c/c art. 227 da Lei nº 6.404/76 c/c art. 1.116, CC/2002.

MULTA MORATÓRIA.

As contribuições sociais arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, e multa de mora, ambas de caráter irrelevável (artigos 34 e 35 da Lei nº 8.212/91).

MULTA MAIS BENÉFICA.

O processo encontrando-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Com a publicação do enunciado da Súmula Vinculante nº 8 do STF que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. SUPERVENIÊNCIA DE PARECER

O Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar 73/1993).

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A apresentação de razões e provas documentais deve obedecer às regras contidas no art. 16 do Decreto 70235/72.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Em observância ao disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 366 do Decreto nº 3.048/1999, e artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Instada a se manifestar a propósito da decisão de primeira instância, a contribuinte GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÃO S/A apresentou Recurso Voluntário, às fls. 695/742, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, suscita o descabimento da interposição do recurso de ofício, em observância à Súmula Vinculante STF nº 08, fundamento da decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, acolhendo o prazo decadencial ali inscrito, impondo o não conhecimento de referido recurso.

Preliminarmente, pugna pela aplicabilidade do prazo decadencial inserto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento aos preceitos do artigo 173 do mesmo Diploma Legal, aduzindo inexistir comprovação de ocorrência de fraude ou simulação nos atos praticados pela recorrente, sobretudo quando a edição da Lei nº 11.196/2005 contemplou a *possibilidade e licitude da prestação, por pessoas jurídicas, de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios da sociedade prestadora de serviços.*

Alternativamente, ainda que se pretenda manter a aplicação do prazo decadencial insculpido no artigo 173, inciso I, do CTN, requer seja afastada a tributação pertinente à competência 12/2001, por entender que o termo inicial para contagem de referido prazo *é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, e não o primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento da obrigação tributária, como supôs a DECISÃO.*

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, sustentando que o fisco previdenciário não detém competência para reconhecer vínculo empregatício, especialmente quando procedido a partir de desconsideração de personalidade jurídica de empresas, sob pena de invasão de competência exclusiva da Justiça do Trabalho, mormente quando não foram observados os preceitos do artigo 33, *caput*, da Lei nº 8.212/91 e artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, utilizados como esteio à pretensão fiscal.

Em defesa de sua pretensão, infere que o artigo 33, *caput*, da Lei nº 8.212/91 é por demais genérico em seus ditames, não respaldando a exigência das contribuições ora lançadas, uma vez prescrever exclusivamente a competência da Receita Federal do Brasil para

arrecadar, fiscalizar e lançar o recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 da referida lei.

Por sua vez, os preceitos inscritos no artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, igualmente, não oferece sustentação à exigência fiscal, tendo em vista prever tão somente a possibilidade de caracterização de contribuinte individual, trabalhador avulso ou sob qualquer outra denominação como segurado empregado, não permitindo, assim, a desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços.

Acrescenta que o artigo 116, parágrafo único, do Códex Tributário Nacional não é autoaplicável, dependendo, portanto, de regulamentação para produzir seus devidos efeitos, não podendo, assim, servir de amparo ao lançamento sob análise.

Na mesma toada, infere que o artigo 9º da CLT, bem como os artigos 149, inciso VII, 118, inciso I, e 123, do Código Tributário Nacional, c/c artigo 167 do Novo Código Civil, não são aplicáveis à hipótese dos autos.

Pretende seja decretada a nulidade da decisão recorrida, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de lavrar uma NFLD para cada empresa prestadora de serviços, sobretudo quando a fiscalização levou meses para promover o lançamento, restando à contribuinte o mínimo prazo de 15 (quinze) dias para apresentar sua defesa, impossibilitando *demonstrar as razões de fato e de direito relativas à situação individual de cada uma das empresas contratada e a cada umas das prestações de serviços, ocorridas no período de janeiro de 1997 a dezembro de 2002.*

Contrapõe-se à exigência fiscal em comento, notadamente à desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a consequente caracterização dos sócios como segurados empregados, sob o argumento de que os serviços artísticos podem ser prestados por pessoas jurídicas, com arrimo na legislação de regência, inclusive Constituição Federal, em seus artigos 5º, incisos XIII e XVII, e 179, parágrafo único, bem como artigo 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123/2006, c/c artigo 120 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, dentre outras normas específicas.

A fazer prevalecer sua tese, com arrimo no artigo 106 do CTN, argumenta que as disposições do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 alcançam fatos geradores pretéritos à sua edição, em razão da natureza interpretativa de referida norma, a qual ressalta que os *serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, podem ser prestados por pessoas jurídicas*, especificamente para fins fiscais e previdenciários.

Mesmo não se admitindo a natureza interpretativa do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, requer o alcance de seus efeitos a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, uma vez *ter deixado de considerar infração o não-recolhimento das contribuições no caso de contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos.*

Alega, ainda, que *se os serviços em questão tivessem sido realmente prestados pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas com características de relação de emprego, tem-se que, do ponto de vista previdenciário, tais serviços deveriam, então, ser considerados de cessão de mão-de-obra*, sendo devido tão somente o percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, com fundamento no artigo 31 da

Lei nº 8.212/91

Requer seja afastada a imposição de qualquer penalidade ou cobrança de encargos moratórios na presente NFLD, com fulcro no artigo 100, inciso I, parágrafo único, do CTN, eis que a *recorrente seguiu as orientações das próprias autoridades administrativa, que sempre admitiram que os trabalhos de caráter personalíssimo pudessem ser executados por intermédio de pessoas jurídicas.*

Opõe-se à multa de mora incluída na notificação, pugnando pela sua exclusão, com lastro no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em razão da edição da MP n° 449/2008, convertida na Lei n° 11.941/2009, que deu nova redação ao art. 35 da Lei n° 8.212/91 e introduziu o art. 35-A, com remissão expressa aos artigos 44 e 61 da Lei n° 9.430/96, os quais somente estabelecem multa de ofício para lançamentos, não se cogitando na aplicabilidade de multa de mora nestes casos.

Não houve a apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

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

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito suscitadas pela contribuinte pugnando pela decretação da insubsistência do lançamento, há nos autos vício processual sanável, ocorrido no decorrer do PAF, o qual precisa ser saneado, antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, com o fito de se restabelecer a garantia do devido processo legal para as empresas integrantes do Grupo Econômico caracterizado pela autoridade fiscal.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, especialmente do Relatório Fiscal, às fls. 318/335, no decorrer da ação fiscal desenvolvida na autuada, entendeu a fiscalização pela existência de grupo econômico formado entre as empresas GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÃO S/A (Sucessora de TV GLOBO LTDA.), GLOBOSAT – PROGRAMADORA LTDA. e SIGLA – SISTEMA GLOBO DE GRAVAÇÕES AUDIOVISUAIS LTDA.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados, tendo em vista que, do exame da documentação apresentada pela contribuinte, verificou-se a existência dos requisitos do vínculo empregatício entre àqueles e a recorrente, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a não eventualidade, a subordinação, a pessoalidade e a onerosidade.

Diante de aludida constatação, a partir da fiscalização ocorrida na GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÃO S/A., com a consequente constituição de créditos previdenciários, as demais empresas integrantes do grupo econômico foram chamadas a responderem por tais débitos, em face da responsabilidade solidária inculpada no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, recebendo, respectivamente, os Ofícios/Cartas de fls. 392/394 (GLOBOSAT) e fls. 396/398 (SIGLA).

Referidos Ofícios informavam (davam notícia) tão somente da lavratura das notificações/autuações fiscais, com atribuição da responsabilidade solidária a todas as empresas integrantes do grupo econômico, possibilitando a interposição de defesa administrativa no prazo legal, ressaltando, ainda, que os documentos que instruem os lançamentos foram entregues à devedora principal (GLOBOPAR), sendo assegurado, porém, às solidárias vista do processo administrativo fiscal, nos termos do artigo 749 da IN/SRP nº 03/2005.

Ocorre que, a conduta levada a efeito pelo agente lançador, corroborada pelo julgador de primeira instância, ao deixar de intimar todas as empresas responsáveis solidárias da integralidade dos termos do lançamento, malfere o princípio do devido processo legal, mais precisamente da **ampla** defesa, inscrito no artigo 5º, inciso LV, da CF, *in verbis*:

“Art. 5º.

[...]

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”

A corroborar este entendimento a Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, em seus artigos 26 e 28, assim preceitua:

“Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência da decisão ou a efetivação de diligências.

Art. 28. Devem ser objeto de intimações os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direito e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.”

Na mesma linha de raciocínio, para não deixar dúvidas quanto à nulidade da decisão de primeira instância, o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, estabelece o seguinte:

Art. 59. São nulos:

[...]

II – os despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com preterição do direito de defesa;”
(grifamos)

Por sua vez, a doutrina pátria não discrepa deste entendimento, senão vejamos:

“ 1.2. Princípio do contraditório e da ampla defesa

Como vimos, os direitos à ampla defesa e ao contraditório são manifestações do princípio do devido processo legal previsto no artigo 5º da CF. O princípio do contraditório tem íntima ligação com o da igualdade das partes e se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe foram desfavoráveis, ou seja, os litigantes têm direito de deduzir pretensões e defesas, realizarem provas que requereram para demonstrar a existência do direito, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo em todos os seus termos.

(NEDER, Marcos Vinícius / LÓPEZ, Maria Teresa Martinez – Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado – São Paulo: Dialética, 2002 – pág. 40) (grifamos)

Igualmente, a jurisprudência administrativa é mansa e pacífica nesse sentido, conforme faz certo o julgado do então Conselho de Contribuintes, com sua ementa abaixo transcrita:

“PAF – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Descumprimento do princípio da cientificação. E garantida ao sujeito passivo a ciência de todos os passos processuais. Atividades administrativas de interesse jurídico dos administrados devem ser formalmente comunicadas, a fim de assegurar o contraditório e o devido processo legal. Procedimentos de fiscalização ou julgamento não comunicados não são eficazes.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Processo nº 13808.002654/98, Sessão de 17/10/2002)

Com mais especificidade, em relação à necessidade da intimação dos responsáveis solidários do inteiro teor dos atos constitutivos do lançamento fiscal, a jurisprudência administrativa oferece proteção à referida tese, senão vejamos:

“[...]

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/01/1999

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CIÊNCIA A TODOS OS SOLIDÁRIOS - INOCORRÊNCIA -NULIDADE. *Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 dias para apresentar defesa. Para que todos os solidários possam exercer o direito de defesa, cópia do documento de constituição do crédito previdenciário e anexos deverão ser remetidos a todos os responsáveis solidários pelo pagamento do crédito. Com o objetivo de preservar o sigilo fiscal dos sujeitos passivos não é possível o encaminhamento de notificação que contenha lançamentos de contribuições de diversos prestadores num mesmo documento.*

Processo Anulado.” (6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes – Processo nº 12045.000329/2007-18, Acórdão nº 206-01.693 – Sessão de 03/12/2008 – Relatora: Ana Maria Bandeira)

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CIÊNCIA A TODOS OS SOLIDÁRIOS - INOCORRÊNCIA -NULIDADE. *Em respeito ao contraditório e à ampla defesa, cópia do documento de constituição do crédito previdenciário e anexos deverão ser remetidos a todos os responsáveis solidários pelo pagamento do crédito. Com o objetivo de preservar o sigilo fiscal, não é possível o encaminhamento de notificação que contenha lançamentos de contribuições de diversos prestadores em um mesmo documento. Processo Anulado.”* (6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes – Processo nº 37172.001398/2005-52, Acórdão nº 206-01.361 – Sessão de 07/10/2008 – Relatora: Bernadete de Oliveira Barros)

Inobstante as decisões encimadas contemplarem a responsabilidade solidária na construção civil, traduzem muito bem a essência deste instituto, reafirmando a necessidade

de cientificação de todos os responsáveis solidários da integralidade dos documentos de constituição do crédito tributário.

Na hipótese vertente, com mais razão aludida providência deve ser observada, objetivando conceder a todas responsáveis conhecimento das razões de fato e de direito que levaram o Fisco a efetuar o lançamento, sobretudo no que diz respeito à atribuição da responsabilidade solidária pelo crédito da devedora principal, a partir da constatação do Grupo Econômico.

Imperioso ressaltar que o simples fato de cientificar/intimar as empresas solidárias com base em meros Ofícios/Cartas, sem conquanto demonstrar as razões do lançamento e da própria atribuição da responsabilidade solidária pelo crédito, não tem o condão de suprir a necessidade da publicidade do ato administrativo do lançamento para as interessadas.

Tal exigência, em verdade, tem complemento no próprio dever de fundamentação expressa do ato administrativo, de maneira a conferir a possibilidade de AMPLA defesa dos contribuintes. Melhor elucidando, *in casu*, a observância ao princípio da ampla defesa e contraditório se materializa juntamente com o dever de fundamentação do ato administrativo, porquanto somente de forma conjunta oferecem condições ao AMPLO insurgimento do (s) autuado (s). E, os responsáveis solidários só reunirão condições à apresentação de suas defesas, com a conjugação dos dois princípios supramencionados, se tiverem ciência integral das razões do lançamento fiscal.

Neste sentido, aliás, valiosos são os ensinamentos de Alberto Xavier, em sua obra “*Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*” (3ª Edição – Rio de Janeiro: Forense, 2005., pag. 178), de onde pedimos vênia para transcrever o seguinte excerto, *in verbis*:

“[...]”

Um pressuposto do direito de ampla defesa, do princípio do contraditório e do direito de acesso ao poder Judiciário consiste no dever de fundamentação expressa dos atos administrativos que afetem direitos ou interesses legítimos dos particulares. Com efeito, só a externalização das razões de fato e de direito que conduziram a autoridade à prática de certo ato permitem ao cidadão compreender a decisão e livremente optar entre aceitá-la ou impugná-la administrativa ou jurisdicionalmente. Também só com essa externalização será possível ao órgão julgador controlar a validade do ato impugnado. [...]”

Ora, possibilitar vistas aos autos e extração de cópias por si só, com arrimo em uma mera Instrução Normativa, não oferece qualquer condição de defesa às contribuintes, mormente quando se exige o direito de AMPLA defesa e contraditório, amparados pela Constituição Federal.

Aliás, percebe-se um verdadeiro contrassenso na conduta do Fisco. De um lado, quando efetuado o lançamento por responsabilidade solidária, nos termos do artigo 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, a responsável solidária e, bem assim, a devedora principal recebem o inteiro teor da notificação/autuação para se defender. De outro, na hipótese de atribuição de responsabilidade solidária com base em Grupo Econômico, deixa de cientificar as empresas interessadas da integralidade das autuações.

Admitindo-se o entendimento da fiscalização nestes autos, torna-se, igualmente, desnecessária a cientificação das empresas solidárias das decisões tomadas no

decorrer do processo administrativo, bastando enviar Ofício/Carta dando conta do resultado da decisão sem anexa-la, possibilitando interpor recursos pertinentes, ter vistas aos autos e extrair cópias. No entanto, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito administrativo tributário, não é essa a conduta adotada por ocasião da intimação das decisões do PAF, oportunidade em que a autoridade fazendária científica todas as contribuintes, possibilitando a interposição de recursos cabíveis, como se verifica *in casu*.

Assim, a mesma conduta utilizada nos casos das decisões administrativas deve ser observada quando da lavratura do auto de infração/notificação fiscal. A rigor, nesta última hipótese, com mais razão a contribuinte responsável solidária deverá ter conhecimento da imputação que lhe esta sendo procedida, uma vez que seu insurgimento administrativo inicial vinculará e limitará o exame da demanda administrativa, com esteio, inclusive, na preclusão processual.

Em outras palavras, não se pode exigir que o contribuinte solidário se defenda de algo que não tem pleno conhecimento, o que impossibilitaria a própria aplicação da preclusão processual.

Ou seja, desde o término da ação fiscal, com a lavratura do auto de infração/notificação fiscal, devem todos os contribuintes interessados, *in casu*, as empresas integrantes do Grupo Econômico, ter conhecimento das razões e fundamentos da fiscalização para a realização do lançamento. Somente assim, se aperfeiçoará a exigência fiscal.

Na esteira desse entendimento, ou não se atribui responsabilidade solidária ou se assim o for, que se faça de conformidade com as regras constitucionais e legais que contemplam a matéria, oferecendo conhecimento a todas as responsáveis solidárias da integralidade da autuação, de maneira a oportunizar a apresentação de suas defesas com a amplitude que se exige.

Partindo dessa premissa, impõe-se decretar a nulidade do Acórdão recorrido, o qual fora exarado em total preterição do direito de defesa e contraditório das empresas solidárias, devendo o presente processo ser remetido à origem para intimar as contribuintes solidárias do inteiro teor da notificação, enviando cópia integral de seus anexos, oportunizando apresentação de defesas, para que seja proferida nova decisão pela autoridade julgadora de primeira instância na boa e devida forma.

Por todo o exposto, estando o presente processo administrativo fiscal em dissonância com os dispositivos constitucionais/legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E ANULAR O ACÓRDÃO RECORRIDO**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

DEMAIS PRELIMINARES E MÉRITO

Vencido na preliminar de nulidade da decisão recorrida, acima alinhavada, eis que esta Egrégia Turma, pelo voto de qualidade, entendeu não ter havido a nulidade suscitada de ofício, conforme voto divergente vencedor, parte integrante do Acórdão, passo à análise das demais questões de fato de direito que permeiam o lançamento, consoante preceitua as disposições regimentais.

RECURSO DE OFÍCIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, em razão do crédito desonerado se encontrar sob o manto do limite de alçada, conheço do recurso de ofício e passo a análise matéria posta nos autos.

Consoante se positiva do Relatório Fiscal, a lavratura da Notificação Fiscal deveu-se a constatação de contribuições previdenciárias devidas pela contribuinte ao INSS, correspondentes à parte dos segurados, da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas a Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, assim caracterizados o(s) sócio(s) das empresas prestadoras de serviços elencadas/listadas nos autos, cuja personalidade jurídica fora desconsiderada pela fiscalização.

Melhor explicitando, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados, tendo em vista que do exame da documentação apresentada pela contribuinte, verificou-se a existência dos requisitos do vínculo empregatício entre àqueles e a recorrente, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a não eventualidade, a subordinação, a pessoalidade e a onerosidade.

Após apresentação da impugnação da autuada, o lançamento fora julgado procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 12-36.326/2011, às fls. 511/548, da 11ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, acima ementado, razão pela qual a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício daquele *decisum*, com arrimo no artigo 366, inciso I, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, c/c a Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

Com mais especificidade, a DRJ competente, ora guerreada, em síntese, achou por bem rechaçar em parte a pretensão fiscal, acolhendo a decadência parcial do crédito tributário, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, adotando os seguintes fundamentos, *in verbis*:

“[...]”

36. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído em 11/12/2007, com ciência do contribuinte em 21/12/2007, relativo aos fatos geradores do período de 01/1997 a 12/2002. Como houve antecipação de pagamento por parte da impugnante, seria aplicável a regra do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN. Porém, como apontado no relatório fiscal, itens 7, temos que a presente ação fiscal foi deflagrada tendo em vista requisição do MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO, frente ao resultado final do INQUÉRITO CIVIL PÚBLICO nº 602/00, que concluiu:

“...a inquirida vem fraudando os contratos de trabalho de dezenas de seus empregados, com violação aos direitos assegurados aos trabalhadores no art. 7º da Constituição, além de incorrer em sonegação de verbas ao FGTS, à Previdência Social e à Receita Federal.

A fraude consiste em mascarar a relação de emprego mantida com muitos de seus jornalistas, radialistas e

artistas através de uma falsa contratação “civil” com pessoas jurídicas constituídas por aqueles profissionais.” (original sem grifo).

37. Em face do exposto, temos que a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, resto prejudicada frente a ressalva nele contida. Desta forma entendo estarem suficientemente fundamentadas as razões referentes à aplicabilidade do disposto no inciso I do art. 173 do CTN, conforme delineado no Parecer acima citado.[...]”

Como se observa, decretada a inconstitucionalidade do prazo decadencial decenal inscrito no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, com a aprovação da Súmula nº 08 do STF, a discussão se fixou nos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Mais precisamente, a aplicabilidade do prazo decadencial, em suma, leva em consideração a existência ou não de antecipação de pagamento do tributo lançado, sobretudo após jurisprudência consolidada no STJ em sede de Recurso Repetitivo, bem como a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na hipótese dos autos, em que pese a existência de recolhimentos parciais, reconhecidos pela própria autoridade julgadora de primeira instância, este entendeu pela aplicabilidade do artigo 173, inciso I, do CTN, em virtude da existência de fraude na conduta da contribuinte.

Não obstante discordar do entendimento do julgador recorrido, quanto a existência de fraude capaz de deslocar o prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do CTN, abordaremos aludida questão somente mais adiante em tópico específico, mormente quando contemplarmos a preliminar de decadência suscitada pela contribuinte, uma vez que, para a análise do recurso de ofício, inexistente razão para se adentrar nesta discussão, cabendo tão somente analisar à sua correção no que tange à parte do lançamento julgada improcedente.

Em verdade, em sede de recurso de ofício, devemos nos restringir a examinar se o julgamento fora conduzido devidamente, nos termos da legislação de regência, razão pela qual a discussão cinge-se em determinar se a aplicabilidade do prazo decadencial insculpido no artigo 173, inciso I, do CTN fora correto, em detrimento aos preceitos do artigo 45 da Lei nº 8.212/91. Relativamente à adoção do lapso temporal inscrito no artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, analisaremos adiante.

Neste sentido, tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante nº 08, rechaçou-se qualquer dúvida quanto ao prazo decadencial quinquenal, devendo ser observado, na pior das hipóteses, aquele inserido no artigo 173, inciso I, do CTN, tal qual ocorrera no julgado recorrido, não merecendo, portanto, qualquer reparo neste aspecto.

Na esteira desse entendimento, não se pode cogitar em irregularidade na decisão levada a efeito pelo julgador de primeira instância, eis que agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, promovendo a retificação do crédito previdenciário nos termos encimados.

Em vista do exposto, estando à decisão de primeira instância em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO**

RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o *decisum* recorrido, nesse ponto, em sua integralidade, pelas razões de fato e de direito acima ofertadas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo a análise das alegações recursais.

Antes mesmo de contemplar o prazo decadencial, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, na forma suscitada pela contribuinte, mister analisar a imputação do crime/fraude determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, com base em Inquérito Civil Público do Ministério Público do Trabalho, onde se concluiu pela existência de fraude nos contratos de trabalho e sonegação de verbas previdenciárias, *ao mascarar a relação de emprego mantida com muitos de seus jornalistas, radialistas e artistas através de uma falsa contratação 'civil' com pessoas jurídicas constituídas por aqueles profissionais.*

Isto porque, a eventual aplicação do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, só pode prosperar se afastada a imputação de crime, fraude ou simulação, condutas que fazem florescer a adoção do artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal para efeito da contagem do prazo decadencial, na linha do que restou decidido pelo Acórdão guerreado.

DA FRAUDE E/OU SIMULAÇÃO

Em suas razões recursais, aduz a contribuinte inexistir comprovação de ocorrência de fraude ou simulação nos atos praticados pela recorrente, sobretudo quando a edição da Lei nº 11.196/2005 contemplou a *possibilidade e licitude da prestação, por pessoas jurídicas, de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios da sociedade prestadora de serviços.*

Dessa forma, pugna pelo alcance dos preceitos do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea "a", do CTN, uma vez *ter deixado de considerar infração o não-recolhimento das contribuições no caso de contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos.*

Por sua vez, como acima explicitado, o julgador recorrido, inobstante a comprovação de antecipação de pagamento, defendeu ter havido fraude na contratação de segurados empregados por meio de pessoas jurídicas, com a finalidade de sonegar verbas ao FGTS, à Previdência Social e à Receita Federal, na linha do Inquérito Civil Público do Ministério Público do Trabalho, o que, inclusive, ensejou à fiscalização que culminou com o presente lançamento, entendimento que ousamos divergir, pelas razões de fato e de direito a seguir esposadas.

No âmbito das contribuições previdenciárias, anteriormente administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária, na maioria dos casos inexistia o devido cuidado em caracterizar a conduta dolosa do contribuinte para efeito de comprovação dos **crimes fiscais** do dolo, fraude ou simulação. A fiscalização tão somente informava à notificada da existência de Representação Fiscal para Fins Penais, o que no presente caso, aliás, sequer ocorreu quando da lavratura da notificação fiscal.

Isto porque, além de inexistir multa de ofício qualificada, àquela época, vigia o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual contemplava o prazo decadencial de 10 (dez) anos, **independentemente de antecipação de pagamento e/ou ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Diante desses fatos, com a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, associada com os novos procedimentos adotados pela RFB e a transferência de competência para julgamento das contribuições previdenciárias do CRPS para o CARF, passou a ser de extrema importância a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para efeito de aplicação do prazo decadencial, do artigo 150, § 4, ou artigo 173, inciso I, do CTN.

Na esteira desse raciocínio, antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da [Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o que segue:

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

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

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

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada (*in casu*, exclusivamente do crime), que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“ MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Em decorrência da jurisprudência uníssona nesse sentido, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

*“**Súmula 1ºCC nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o fiscal autuante logrou comprovar que a contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Neste ponto, aliás, mister esclarecer que o simples fato de, anteriormente às alterações na legislação acima mencionadas, não se exigir tal comprovação não é capaz de sustentar a pretensão fiscal em defesa da existência de dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, cabe/caberia à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do **crime** arquitetado pela notificada.

Pretender atribuir um crime ao contribuinte em sede de primeira ou segunda instância, sem que a própria autoridade lançadora tivesse imputado tal conduta à notificada, comprovando e fundamentando suas conclusões, objetivando oportunizar a ampla defesa e contraditório da empresa em relação a este tema, além de representar supressão de instância, fere de morte o princípio do devido processo legal. Estar-se-ia imputando um crime ao contribuinte sem que o fiscal autuante o fizesse, razão pela qual não houve contestação em relação à matéria em nenhuma das instâncias pretéritas.

In casu, o fato de constar do Relatório Fiscal da Notificação as razões que levaram à fiscalização a desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados da notificada não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte.

A Egrégia Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotando o mesmo entendimento encimado, já se manifestou a propósito da matéria em caso da mesma natureza, nos seguintes termos:

“[...]

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - PESSOAS JURÍDICAS E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. A simples procedência de notificação fiscal, estribada na desconsideração de personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente caracterização de segurados empregados, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de maneira a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ademais, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual oferece guarida a aludido procedimento, exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo laboral para que seja procedente o lançamento, nada dissertando a respeito da simulação, que poderá ou não vir a ser demonstrada, não implicando, necessariamente, que um fato conduz a outro, sem que ocorra um aprofundamento em relação

à imputação do crime fiscal.” (Acórdão nº 9202-01.127 – Processo nº 16095.000604/2007-69, Sessão de 19/10/2010)

Não bastasse isso, no presente caso, o que torna ainda mais digno de realce é que a autoridade lançadora sequer fez constar e/ou informou no Relatório Fiscal a existência de Representação Fiscal para Fins Penais, o que nos leva a concluir que o próprio fiscal autuante não entendeu ter havido crime de sonegação e/ou simulação.

Aliás, no tópico “**FRAUDE À LEGISLAÇÃO TRABALHISTA**”, constante do Relatório Fiscal, a autoridade fazendária assim conclui somente para efeito da possibilidade da decretação da nulidade de atos praticados com o fito de *desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos constantes da CLT*, sem a necessidade de declaração judicial.

Igualmente, o fato de o Ministério Público do Trabalho, a partir de Inquérito Civil Público, ter manifestado entendimento no sentido da existência de fraude em contratos de trabalho, isoladamente, não tem o condão de comprovar nos autos do processo administrativo fiscal, a existência de dolo, fraude ou simulação, sem que a fiscalização tenha se aprofundado na questão, com maiores elementos e esclarecimentos.

Assim, além de o fiscal autuante não ter comprovado com a segurança que o caso exige a ocorrência de simulação, **para efeito de atribuição de crime à contribuinte**, deixou de informar àquele, quando da constituição do crédito previdenciário, a propósito da imputação do crime de simulação, eis que ausente a informação da lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais.

Partindo dessa premissa, o simples fato da pretensa procedência do lançamento em relação ao mérito, legitimando a desconsideração procedida pela autoridade lançadora, a partir da comprovação dos requisitos do vínculo laboral, não implica dizer necessariamente que a contribuinte cometeu o CRIME de simulação. Mesmo porque o dispositivo legal que contempla tal procedimento, qual seja, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, exige exclusivamente a comprovação dos pressupostos da relação empregatícia, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 8.212/91. Nada menciona sobre **dolo, fraude ou simulação**.

Nesse sentido, a análise fática de casos dessa natureza impõe primeiramente e necessariamente a verificação da demonstração da existência de tais requisitos (do vínculo empregatício), o que não ocorre quanto à simulação, que poderá vir elucidada/comprovada ou não.

Dessa forma, repita-se, o fato de se considerar procedente o lançamento, se for o caso, estribado na desconsideração da personalidade jurídica e conseqüente caracterização de segurados empregados, não quer dizer necessariamente que há o **crime** de simulação, dolo ou fraude comprovados. Impõe-se, assim, um aprofundamento maior no tema por parte do fiscal autuante ao pretender imputar tais crimes ao contribuinte, de forma a comprovar, além dos pressupostos do vínculo laboral, a conduta criminosa da notificada.

No caso sob análise, não vislumbramos a demonstração da ocorrência do CRIME de simulação, com a segurança que o caso exige. Mesmo porque, sequer existe Representação Fiscal para Fins Penais decorrente de aludida fiscalização, o que, registra-se, isoladamente, também não seria suficiente para comprovação do crime.

Pretender vincular uma conduta a outra (desconsideração de personalidade jurídica com a caracterização de segurados empregados e crime de simulação) implicará considerar a existência de simulação em todo lançamento julgado procedente, em que houver

referido procedimento, olvidando-se que o fundamento legal que o justifica nada fala sobre simulação, não exigindo a sua comprovação para justificá-lo.

A rigor, podemos traçar um paralelo entre essa situação com a simples constatação de omissão de receitas/rendimentos, em que a Sumula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou o entendimento que, isoladamente, não se presta a caracterizar a conduta dolosa do contribuinte.

Em outras palavras, tal qual no caso de simples omissão de receitas/rendimentos, a simples demonstração da existência dos pressupostos da relação laboral entre os prestadores de serviços e a contribuinte, ainda que a partir da desconsideração do vínculo pactuado e da personalidade jurídica de empresas, por si só, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, de maneira a ensejar o deslocamento do prazo decadencial do artigo 150, § 4, para o artigo 173, inciso I, do CTN, como se vislumbra na hipótese dos autos.

Não fosse assim, teríamos que considerar dolosa, fraudulenta ou simulatória a conduta do contribuinte toda vez que houver a caracterização de prestadores de serviços como segurados empregados, o que, em nosso entender, não representa a intenção do legislador ao impor a comprovação daquelas condutas para efeito da demonstração do crime.

Não bastasse isso, igualmente, merece prosperar o argumento da contribuinte no sentido de que os ditames do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, o qual contemplou a *possibilidade e licitude da prestação, por pessoas jurídicas, de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios da sociedade prestadora de serviços*, devem retroagir para alcançar os fatos geradores objeto do lançamento, com fulcro no artigo 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, uma vez *ter deixado de considerar infração o não-recolhimento das contribuições no caso de contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos*.

De fato, o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, legitimou a conduta da contribuinte traduzida na contratação de prestadores de *serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo*, mediante pessoas jurídicas.

Assim, afora a discussão quanto à natureza de referida norma, se interpretativa, de maneira a retroagir, no mérito, para alcançar fatos geradores pretéritos, impõe-se considerar, no mínimo, que, declarando tal conduta como legal, afastou qualquer imputação de crime, entendimento que deve alcançar fatos passados.

Partindo dessa premissa, em decorrência da legislação posterior legitimando a conduta da contribuinte para mesma situação jurídica, impõe-se à aplicação desse novo regramento retroativamente, afastando qualquer imputação de crime à notificada, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração:

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

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

No caso vertente, inobstante o esforço do julgador recorrido, não podemos afirmar com a devida certeza ter a contribuinte agido de maneira simulatória, mesmo porque o fiscal autuante nada inferiu a este respeito para caracterizar o CRIME, sendo defeso a esta Corte Administrativa inovar o lançamento com o fito de imputar crime em sede de segunda instância, sem que tenha havido qualquer menção ou contestação neste sentido no decorrer de todo processo administrativo, mormente quando a legislação de regência, posteriormente, veio a legitimar a conduta da notificada.

DA DECADÊNCIA

Conforme relatado alhures, a ilustre autoridade julgadora de primeira instância acolheu a decadência parcial da exigência fiscal, relativamente ao período de 01/1997 a 11/2001, com base no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, em face da decretação da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Ainda irresignada, a contribuinte pugna pelo reconhecimento da decadência, com arrimo no artigo 150, § 4º, reiterando as argumentações suscitadas em sua defesa inaugural, especialmente quanto à inexistência de comprovação de ocorrência de fraude ou simulação nos atos praticados pela recorrente, sobretudo quando a edição da Lei nº 11.196/2005 contemplou a *possibilidade e licitude da prestação, por pessoas jurídicas, de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios da sociedade prestadora de serviços.*

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

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

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

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

[...]”

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

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

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

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

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do 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 dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos **ardilosos (fraude e/ou simulação)**, o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso

I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

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

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

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 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 543-C,

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

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

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

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

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

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

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

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 nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

No caso vertente, como se verifica do Relatório Fiscal da Notificação, o fiscal autuante por ocasião da ação fiscal constatou e examinou Guias de Recolhimento do

Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), bem como outros comprovantes de recolhimentos, implicando dizer que houve pagamento parcial de contribuições previdenciárias no período fiscalizado, ou seja, antecipação de pagamento, o que, associada à inexistência de fraude, dolo ou simulação, como acima sustentado, impõe-se a adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Código Tributário, senão vejamos:

“[...]”

A contribuição de cada segurado empregado foi considerada como a diferença entre a contribuição efetivamente devida, conforme a época do fato gerador e a remuneração recebida, e a contribuição efetivamente recolhida em nome de cada segurado, conforme pesquisa realizada em nosso sistema CNIS [...], cujos relatórios seguem em anexo ao presente Relatório Fiscal, anexo 01. [...]”

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **21/12/2007**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência **11/2002**, os quais encontram-se fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

MÉRITO

No mérito, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial do crédito, notadamente em relação à desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a consequente caracterização de seus sócios como segurados empregados da notificada, amparando sua tese em inúmeros argumentos, os quais contemplaremos de maneira apartada, adentrando primeiramente na competência do fisco previdenciário para caracterizar segurados empregados, mormente a partir da desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços e, posteriormente, quanto à pretensa retroatividade dos efeitos da Lei nº 11.196/2005 aos fatos geradores objeto.

- DA CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO A PARTIR DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS - POSSIBILIDADE

Aduz a contribuinte que o fisco previdenciário não detém competência para reconhecer vínculo empregatício, sob pena de invasão de seara exclusiva da Justiça do Trabalho, notadamente quando não foram observados os preceitos do artigo 33, *caput*, da Lei nº 8.212/91 e artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, utilizados como esteio à pretensão fiscal.

A fazer prevalecer sua tese, infere que o artigo 33, *caput*, da Lei nº 8.212/91 é por demais genérico em seus ditames, não respaldando a exigência das contribuições ora lançadas, uma vez prescrever exclusivamente a competência da Receita Federal do Brasil para *arrecadar, fiscalizar e lançar o recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 da referida lei.*

Sustenta, ainda, que os preceitos inscritos no artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, igualmente, não oferece sustentação à exigência fiscal, tendo em vista prever tão somente a possibilidade de caracterização de contribuinte individual, trabalhador avulso ou sob qualquer outra denominação como segurado empregado, não permitindo, assim, a desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços.

Acrescenta que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não é autoaplicável, dependendo, portanto, de regulamentação para produzir seus devidos efeitos, não podendo, assim, servir de amparo ao lançamento sob análise, o que se verifica, igualmente, com o artigo 9º da CLT, bem como os artigos 149, inciso VII, 118, inciso I, e 123, do Código Tributário Nacional, c/c artigo 167 do Novo Código Civil, os quais não são aplicáveis à hipótese dos autos.

Inobstante os argumentos da recorrente contra referido procedimento levado a efeito na constituição do crédito tributário ora exigido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

“Art. 229.

[...]

§ 2º - Se o Auditor Fiscal da Previdência Social, constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.”

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “[...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os pressupostos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não mais vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

“EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO – DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário”. 2. Parecer pelo não conhecimento da advocatória. Precedente Parecer/CJ nº 330/1995.”

“EMENTA

Débito previdenciário. Advocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Precedente a

NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.”

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, e o artigo 3º da CLT, que assim estabelecem:

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

I – como empregado:

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

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

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas jurídicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, personalidade e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais do vínculo empregatício, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” (grifamos)

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,

identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos prestadores de serviços (sócios das pessoas jurídicas desconsideradas) como segurados empregados, foi muito feliz em sua empreitada, demonstrando e comprovando, no entendimento deste Conselheiro, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima elencados, consoante se positiva do Relatório Fiscal do Auto de Infração, às fls. 323/325, senão vejamos:

“DA EXISTÊNCIA DA RELAÇÃO DE EMPREGO

[...]

16 - Sobressaem, então, os requisitos básicos de uma relação empregatícia, confirmados por praticamente todos os doutrinadores, pátrios ou alienígenas, quais sejam: serviço prestado por pessoa física; pessoalidade; não-eventualidade; onerosidade; subordinação. Cabe, portanto, analisar tais requisitos separadamente para determinarmos a existência ou não de uma relação de emprego dissimulada pela contratação de uma empresa prestadora de serviços.

16.1 - Serviço prestado por pessoa física e pessoalidade

Muito embora haja um contrato de prestação de serviço entre a sociedade empresária tomadora e a prestadora de serviço, a prestação do serviço há de ser por pessoa física e com pessoalidade, traduzindo o caráter de infungibilidade do empregado e que se depreende do próprio objeto dos contratos. A CONTRATANTE ou LOCATÁRIA não aceitaria que outra pessoa, pela CONTRATADA ou LOCADORA apresentada como apta a substituir o INTERVENIENTE, comparecesse aos estúdios para executar as tarefas pactuadas em seus contratos. Não aceitaria, é óbvio, outra pessoa que não o(a) artista contratado(a). [...]

16.2 - Não-eventualidade

O serviço prestado pelo artista é de trato sucessivo, não compreende a execução de um ato singular, pois compreende a execução de prestações periódicas na organização empresarial, embora algumas vezes as mesmas não sejam diárias. Traduz o caráter de permanência, ainda que por um curto período determinado, não se qualificando como esporádico. E serviço prestado em caráter não eventual, pois se relaciona diretamente com as atividades normais da empresa, conforme regulamentado pelo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 9º, § 4º.

16.3 - Onerosidade

Evidencia-se pela simples leitura de cláusula específica nos contratos assinados entre artistas e a CONTRATANTE, bem como pela constatação de pagamentos mensais e que serviram de base de cálculo do débito, encontrados na ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL da CONTRATANTE.

16.4 - Subordinação

E o elemento mais importante e classifica-se, inquestionavelmente, como um fenômeno jurídico, derivado do contrato de trabalho, pelo qual o trabalhador acolhe o direcionamento objetivo (poder de direção) do empregador sobre a forma de efetuação da prestação do trabalho, sobre o modo de realização da prestação, mas nunca sobre a pessoa do trabalhador. É o estado de dependência real criado por um direito e seu traço característico é a sujeição a diretivas constantes sobre o modo, tempo e local em deverá ocorrer a prestação dos serviços.

Em todos os contratos seu objeto prevê a prestação do serviço "... por determinação da CONTRATANTE e a seu exclusivo critério...". Como regra, mais adiante e na mesma cláusula, evidencia-se novamente a subordinação quando fica pactuado que a prestação de serviço poderá englobar "... toda e qualquer obra audiovisual que, durante este contrato, venha a ser produzida pela CONTRATANTE, a critério desta, ou por outra empresa por ela designada..." (original sem grifo). Normalmente o contrato prevê que a CONTRATANTE ou LOCATÁRIA, possa, a qualquer tempo e a seu exclusivo critério, substituir o Interveniente na Obra, podendo, nesta hipótese, efetuar a substituição do crédito do nome do mesmo, confirmando a subordinação do artista e empregado à CONTRATANTE ou LOCATÁRIA.

[...]"

Como se observa, resta circunstanciadamente demonstrada a existência do vínculo empregatício dos sócios das empresas cuja personalidade jurídica fora desconsiderada, não se cogitando na improcedência do feito quanto a este tema, remanescendo tão somente a discussão em relação à aplicabilidade retroativa da Lei nº 11.196/2005, a qual adentraremos adiante.

- DA RETROATIVIDADE DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/2005

Opõe-se, a contribuinte, ao lançamento fiscal em comento, sob o argumento de que os serviços artísticos podem ser prestados por pessoas jurídicas, com arrimo na legislação de regência, inclusive Constituição Federal, em seus artigos 5º, incisos XIII e XVII, e 179, parágrafo único, bem como artigo 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123/2006, c/c artigo 120 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, dentre outras normas específicas.

Com esteio no artigo 106 do CTN, argumenta que as disposições do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 alcançam fatos geradores pretéritos à sua edição, em razão da natureza interpretativa de referida norma, a qual ressalta que os *serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, podem ser prestados por pessoas jurídicas*, especificamente para fins fiscais e previdenciários.

Antes mesmo de se adentrar às questões de mérito propriamente ditas, impende transcrever a norma legal posta em debate, indispensável ao deslinde da controvérsia, senão vejamos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2004 de 04/04/2004 e Lei nº 11.196/2005

Autenticado digitalmente em 19/04/2013 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 13/05/2

013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE

OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/04/2013 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

Impresso em 15/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no [art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#) - Código Civil.”

Extrai-se do dispositivo legal supra a grande celeuma que envolve a questão. Com efeito, em confrontação com a competência do fisco de desconsiderar a personalidade jurídica de empresas cujos sócios desenvolvem serviços nos moldes da relação empregatícia, o legislador ordinário achou por bem possibilitar a prestação de *serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não*, se submetem exclusivamente à legislação pertinente às pessoas jurídicas.

Possibilitou-se, assim, que os serviços objeto do presente lançamento (de natureza artística e personalíssima) fossem prestados por pessoas jurídicas, tal qual ocorrera na hipótese dos autos, legitimando, portanto, o procedimento eleito pela contribuinte, a partir da publicação de referida lei, em 21 de novembro de 2005.

Chegamos agora ao imbróglio travado no presente caso. Destarte, o lançamento *sub examine* exige contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos às empresas prestadores de serviços artísticos, as quais foram desconsideradas pela fiscalização, relativamente ao período de 01/1997 a 12/2002, ou seja, antes da edição da Lei nº 11.196/2005.

Nessa toada, quanto ao período pretérito à alteração introduzida pelo da Lei nº 11.196/2005, defendem alguns nobres Conselheiros ser defeso à aplicação retroativa da determinação legal contida na norma supracitada, entendimento não compartilhado por este Conselheiro, por entender ser plenamente legal a retroatividade dos efeitos de aludida lei para alcançar serviços prestados anteriormente à sua edição.

Em que pese respeitarmos a tese dos ilustres Conselheiros que defendem a irretroatividade dos preceitos da Lei nº 11.196/2005, não podemos compartilhar com suas razões de decidir, por entender, com a devida vênia, não espelhar a melhor interpretação da legislação tributária, motivo pelo qual nosso posicionamento se mostra em defesa da não sujeição dos serviços de natureza artística e/ou personalíssima à relação empregatícia, em observância aos preceitos de aludida lei ordinária.

Ora, qual foi a alteração no serviço intelectual, inclusive de natureza científica, artística e cultural durante referido período, capaz de suportar essa nova interpretação? Inexiste, a toda evidência, qualquer modificação na natureza destes serviços que justificasse aludida modificação na legislação de regência, confirmando, assim, que a intenção do legislador foi sanear erro incorrido anteriormente, possibilitando a prestação de referidos serviços por pessoas jurídicas, tal qual ocorrera no caso sob análise.

Entender o contrário nos leva a conclusão, no mínimo interessante, de que a prestação de serviços artísticos no mês de outubro de 2005 não poderia ser executada por pessoas jurídicas, enquanto a partir de novembro assim já seria possível, o que reforça a tese da natureza meramente interpretativa de aludido dispositivo legal, capaz, portanto, de retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos.

A fazer prevalecer este entendimento, impõe transcrever excerto das exposições de motivos do Projeto de Lei de Conversão – PLV nº 23/2005, que deu ensejo a inclusão do artigo 129 na Lei nº 11.196/2005, de onde se extrai literalmente a natureza interpretativa de referida norma, eis que se presta a elucidar questão pretérita controvertida, rechaçando, assim, qualquer dúvida em relação a sua retroatividade, senão vejamos:

"Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria."

Assim, a interpretação contida no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, por tão somente aclarar situação jurídica preexistente, não estabelecendo, portanto, novo regime jurídico, se apresenta como norma evidentemente interpretativa, podendo e devendo retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos à sua edição. É o que determina o artigo 106, inciso I, do CTN, com a seguinte redação:

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

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

Diante dos argumentos encimados, não resta dúvida em relação à natureza interpretativa do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, atribuída desde a sua criação, corroborada pela sua finalidade de explicitar relação jurídica preexistente, sobretudo no âmbito previdenciário e trabalhista, impondo seja acolhida a pretensão da contribuinte de maneira a julgar improcedente o lançamento, eis que a hipótese dos autos se amolda perfeitamente ao disposto na norma legal sob análise.

Por todo o exposto, estando Notificação Fiscal *sub examine* em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO E CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a decadência da exigência fiscal até a competência **11/2002**, inclusive, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Em que pese as substanciosas razões apresentadas pelo Ilustre Relator, apresentamos nossa divergência em relação a duas de suas conclusões. Entendemos não ser cabível, de ofício, a decretação de nulidade do acórdão de primeira instância, sob o fundamento de que a falta de encaminhamento das peças da NFLD às empresas incluídas no polo passivo juntamente com a autuada, representaria afronta ao princípio da ampla defesa. De outra banda, defendemos a tese de que o lançamento deve prosperar, descabendo a aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 para afastar a tributação das parcelas pagas a pessoas jurídicas, que o fisco entendeu como remuneração decorrente de serviços prestados a pessoas físicas.

Da impossibilidade da decretação de ofício de nulidade da decisão recorrida

Atendendo a comando do art. 749 da IN/SRP nº 03/2005, o fisco remeteu as peças da lavratura apenas a empresa autuada, cientificando as empresas integrantes do mesmo grupo econômico, arroladas como devedoras solidárias, mediante o envio de comunicação, dando conta da existência do débito e da sua responsabilidade e, ao mesmo tempo, facultando vistas ao processo e a possibilidade de impugnação da exigência.

Esse procedimento não recebeu censura da empresa autuada na sua defesa e no recurso e muito menos das co-devedoras, que sequer se manifestaram no processo.

Nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972, que rege o contencioso de exigência de tributos federais, devem ser nulificados as decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Nessa segunda hipótese, a que nos interessa no momento, entendemos que somente se configura a preterição, quando demonstrado nos autos a ocorrência de dificuldade ao bom entendimento da lavratura ou outra causa que possa causar dano ao direito do sujeito passivo de se manifestar de forma abrangente sobre a imputação que lhe é feita.

No caso em comento, a nulidade funda-se em prejuízo ao direito de defesa das devedoras solidárias, assim, cabe-nos investigar se efetivamente ocorreu o alegado atropelo à garantia da possibilidade dos sujeitos passivos impugnarem o lançamento.

O entendimento que tem prevalecido neste tribunal e nas instâncias judiciais é que a decretação de nulidade de um ato processual não pode prescindir da demonstração nos autos da ocorrência de prejuízo, seja ele aparente ou implícito. É o que se verifica dos julgados:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/1996 a 31/03/2002

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NÃO CIENTIFICAÇÃO DE DILIGÊNCIA - ARGUIÇÃO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO RECORRENTE.

Embora tenha deixado a DRFB de cientificar o recorrente quanto a segunda diligência realizada, dito fato não importou-lhe prejuízo capaz de promover a nulidade da referida decisão.

A diligência foi integralmente transcrita na decisão de primeira instância, razão porque se entendesse existir qualquer prejuízo poderia o recorrente alegar dita nulidade em seu recurso. Ademais, a conversão em diligência acatou integralmente as alegações do impugnante quanto aos erros de base de cálculo e apropriação de guias, o que demonstra ausência de prejuízo ao mesmo já que seus argumentos quanto a esses fatos foram integralmente reconhecidos.

CERCEAMENTO DE DEFESA - MPF COMPLEMENTAR - EMISSÃO APÓS O PRAZO DE VALIDADE - AUSÊNCIA DE NULIDADE SE O ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL FOR PRECEDIDO DE MPF VÁLIDO

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, e de toda a fundamentação legal aplicável, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente, tanto que o recorrente pode defender-se dos fatos geradores apurados. O MPF complementar emitido após o vencimento do MPF original - embora o art. 15 do Decreto 3696/2001 enumere a expiração de seu prazo de cumprimento como hipótese de extinção do MPF, o art. 16 do mesmo Decreto enuncia que tal expiração não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do MPF extinto determinar a emissão de novo MPF para conclusão do procedimento fiscal. Assim, o MPF complementar emitido no curso da ação fiscal, mesmo que após o vencimento do MPF original ou dos complementares já emitidos, não invalida os atos praticados, inclusive os lançamentos, desde que exista MPF válido na data da lavratura da NFLD ou AI pelo AFPS. Havendo ciência prévia deste MPF complementar ao sujeito passivo antes do encerramento da ação fiscal, não deverá ser nulificado o lançamento.

(...)

(Acórdão n.º 2401-002.884, CARF, 1.ª Turma Ordinária, 4.ª Câmara, 2.ª Seção, julgamento em 19/02/2013)

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO - IMPRECISÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ASSINATURA DE TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - INTIMAÇÃO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FORMALIDADE - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SEM PREJUÍZO - IMPUGNAÇÃO - PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE - VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM - AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. 1. Hipótese em que, ao longo do processo administrativo fiscal, a recorrente foi caracterizada ora como contribuinte solidária, ora como responsável solidária, não tendo sido mencionada expressamente no auto de infração, embora tenha assinado Termo de Sujeição Passiva Solidária. 2. Não obstante a inconsistência na qualificação específica da empresa em momentos distintos (contribuinte/responsável), o auto de infração determinou a intimação tanto do contribuinte quanto do

responsável, o que é suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo. 3. A formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação. E o prejuízo foi afastado exatamente pela apresentação da impugnação. 4. Não é relevante a ausência de considerações sobre o lançamento tributário na impugnação, pois a abrangência da defesa deduzida é determinada pela impugnante. Incide no processo administrativo o princípio da eventualidade. Se não observado, impossibilita seja dada à impugnante outra oportunidade para sanar dificuldade imposta por sua própria conduta (venire contra factum proprium). 5. Inviável o conhecimento do dissídio jurisprudencial pela ausência de cotejo analítico, que não se satisfaz com a transcrição de ementas. 6. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando o acórdão recorrido apresenta fundamentos suficientes para formar o seu convencimento e refutar os argumentos contrários ao seu entendimento. 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Nesse sentido, não cabe aos órgãos de julgamento, por iniciativa própria, presumir que determinado procedimento adotado pelo fisco trouxe danos ao sujeito passivo, quando este, nem de forma incidental, suscita a ocorrência de empecilho ao seu direito de se contrapor à exigência fiscal.

(RESP 200701027192, STJ, 2.ª Turma, DJE 19/11/2009)

Verifica-se na espécie que os principais interessados em apontar a nulidade acolhida de ofício pelo Relator eram as empresas GLOBOSAT e SIGA, que, ao receber a comunicação da lavratura, poderiam tê-la impugnado, alegando o não recebimento de todas as peças componentes do processo de débito. Entretanto, preferiram silenciar, numa clara demonstração de se resignarem com a sua colocação no polo passivo da NFLD e também que não se sentiram prejudicadas pelo fato de terem recebido apenas a comunicação sobre a sua condição de devedoras solidárias.

Portanto, tendo-se em conta que inexistiu nos autos a demonstração de prejuízo ao direito de defesa dos sujeitos passivos, afasto a nulidade da decisão da DRJ, acolhida de ofício pelo Ilustre Relator Rycardo Henrique de Oliveira.

Da procedência da lavratura

A discussão acerca da aplicação retroativa do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, que foi tomada pelo Ilustre Relator para justificar a improcedência do lançamento, ao nosso ver, representa uma perda de foco da questão jurídica principal.

Entendemos que, independentemente do que dispõe o referido ato legal, a Auditoria Fiscal tendo inegavelmente a atribuição de aplicar a legislação previdenciária, é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do liame de emprego

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que no § 2.º do art. 229 dispõe:

Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

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

Autenticado digitalmente em 19/04/2013 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 13/05/2

013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE

OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/04/2013 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

Impresso em 15/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

§2º-Se o Auditor Fiscal da Previdência Social 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.

(...)

Por outro lado, a constituição do crédito tributário sobre as parcelas em questão é autorizada ao Fisco, conforme dispõe a Lei n.º 11.457/2007:

“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

(...)

O Auditor Fiscal, dentro de sua área de atuação, caracteriza como segurado empregado aquele cujas peculiaridades da prestação de serviço indique a presença dos requisitos da relação laboral. Foi exatamente essa constatação que chegou o fisco e com acerto, conforme se reconhece no próprio voto do relator, que textualmente afirma que a Autoridade Lançadora logrou demonstrar a existência dos pressupostos fático-jurídicos que definem a relação de emprego entre os sócios das empresas prestadoras e a autuada.

Inexiste choque entre os ditames do § 2.º do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005. A suposta incompatibilidade pode ser resolvida mediante interpretação sistemática das normas aplicáveis à espécie. Eis o dispositivo:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Dos termos legais acima, percebe-se que o dispositivo é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que esse serviço deva ser obrigatoriamente prestado pelo sócio ou qualquer empregado e independentemente de haver designação de obrigações aos trabalhadores.

Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, *in verbis*:

Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca escamotear uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna.

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005, é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária.

Afasta-se, assim, a tese da improcedência do lançamento.

Conclusão

Voto por afastar a nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo