



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

Processo nº 13748.000123/2008-14
Recurso nº 259.459 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.653 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente SINCORA CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/08/2003

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA RECONHECIDA EM PARTE DO DÉBITO.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

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

CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA MOVIMENTO REAL DA REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS. POSSIBILIDADE LEGAL DA AFERIÇÃO INDIRETA.

A fiscalização demonstrou que a contabilidade do sujeito passivo não espelhava o movimento real da remuneração paga pela mão-de-obra utilizada na construção civil.

Possibilidade de utilizar a metodologia da aferição indireta para o cálculo dos salários pagos em razão da mão de obra utilizada na construção civil.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA

Diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2000, anteriores a 12/2000, devido à aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pela aplicação do I, Art. 173 do CTN; b) em negar provimento na questão da aferição indireta, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto da Relatora. Redator designado: Adriano Gonzáles Silvério.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Adriano González Silvério - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa SINCORA CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA contra a decisão de primeira instância que julgou procedente lançamento do crédito previdenciário apurado em desfavor do contribuinte, referente às competências do período de 01/2001 a 06/2003 e 08/2003.

2. Segundo consta do relatório fiscal, o débito lançado cinge-se nas “contribuições previdenciárias referentes a rubricas Segurados, não descontado, parte patronal e para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e contribuições sociais

destinadas a outras entidades: FNDE, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE” (f. 571) e teve como objeto seguintes fatos:

“Constatamos que a empresa no período de 1995 a 2003 procurou ocultar fatos geradores de contribuições previdenciárias através de registros contábeis com histórico diverso do real, registro de notas fiscais de materiais encobrindo mão de obra e salários indiretos, conforme cópias por amostragem de diversos documentos e lançamentos registrados nos livros contábeis.

(...)

O valor da mão de obra arbitrado com base nos valores dos saldos das contas de obras deduzidos dos valores da mão de obra evidenciada e dos encargos sociais, no período de 01/1995 a 12/1996 e 01/1999 a 12/2000, tendo em vista não serem aplicáveis os critérios de aferição indireta mais usuais, pois as obras da notificada incluem serviços urbanização e infraestrutura (calçamento, drenagem, ajardinamento, instalação de rede elétrica etc) uma vez que a notificada é incorporadora não emitindo na maioria das vezes notas fiscais de administração que igualmente não serviriam de base para aferição indireta da remuneração da mão de obra utilizada.

Esse critério foi adotado, pois além de utilizar-se de notas fiscais de materiais em substituição aos valores pagos a mão de obra, não lança em títulos próprios os fatos geradores de contribuições previdenciárias, fazendo constar na mesma conta mão de obra de pessoas físicas, mão de obra de pessoas jurídicas e materiais. Também os históricos não condizem com a realidade, pois por vezes lançamentos ‘compra de material’ ao verificarmos os documentos probantes encontramos pagamentos a pessoas físicas por serviços prestados de mão de obra direta, bem como ‘encargos de PJ’ constamos pagamentos a diversas pessoas físicas e finalizando, no período de 1995 a 1998 em diversas obras não foram apresentados nenhum elemento, anexamos cópia das explicações emitidas pela própria empresa, em outras apresenta rescisões contratuais com percentuais sem laudo que o comprove. Neste período arbitramos os valores de mão de obra em 20% do saldo das contas após a dedução das parcelas acima descritas.

No período de 01/2001 a 12/2003 a notificada prosseguiu registrando contabilmente os fatos geradores de contribuições previdenciárias contas com registros diversos, registrou contabilmente históricos genéricos ‘Pagamentos efetuados na semana de__a__’, nos quais estão englobados fatos geradores de contribuições previdenciárias de natureza e contribuintes diversos, além de registros totalmente desvinculados dessas contribuições, mas não verificamos a ocorrência de históricos divergentes dos documentos apresentados. Também verificamos a utilização de notas fiscais de materiais de construção pra substituir fatos geradores de contribuições previdenciárias. Neste período arbitramos os valores da mão de obra com base em 20% (vinte por cento) do valor das notas fiscais emitidas pelas empresas emitentes das notas fiscais destinadas a encobrir a mão de obra aplicada e o valor dos pagamentos efetuados nos relatórios semanais contabilizado.” (ff. 428/428)

3. A Decisão recorrida foi assim ementada:

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS APURADAS EM LANÇAMENTOS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS DE CAIXA Nos termos do art. 30, I, alíneas “a” e “b” da lei 8.212/91, redação das leis 8.620/93, 9.063/95 e 9.876/99, a empresa é obrigada a descontar

a contribuição da parte de seus segurados empregados e recolhê-las, assim como as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre tais remunerações. Contribuições determinadas pelos arts. 20; 22, I e II e 94 da Lei 8.212/91.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO E CONTRIBUIÇÕES DE SEGURADOS E DA EMPRESA. Entende-se por salário-de-contribuição, para o empregado e o trabalhador avulso, a remuneração, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. Incidem contribuições a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

LANÇAMENTO PROCEDENTE” (f. 571).

4. Em suas razões recursais, o recorrente defende a improcedência do lançamento fiscal, em síntese, com os seguintes fundamentos:

a) decadência quinquenal dos débitos até a competência de 12/2001 com base no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN;

b) que não foi observada a Resolução do Senado Federal nº 14/95, publicada no DOU de 28.10.1995, que suspendeu a execução da expressão "avulsos, autônomos e administradores", do inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787/89, baseada na decisão do Supremo Tribunal Federal no RE n. 177.296, que declarou inconstitucional a referida expressão;

c) violação ao art. 174, inc. I do CTN, art. 78 do Decreto-Lei no. 5.844/1943 e art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que o contribuinte não teria sido intimado do lançamento;

d) cerceamento de defesa em razão da falta de apontamento do dispositivo legal violado;

e) violação ao art. 110 do CTN pela caracterização de vínculo empregatício em detrimento da competência da Justiça do Trabalho;

f) violação à Lei Complementar 84/1996, que facultava o recolhimento da alíquota de 15 % sobre as remunerações dos segurados administradores e autônomos ou de 20 % sobre os seus salários-base;

g) “inconstitucionalidade na cobrança das penalidades e acréscimos moratórios, da limitação percentual da multa, da inaplicabilidade dos juros, em que ambos devem ser instrumentos de reposição de poder de compra e não uma forma de realização de ganho real pelo fisco”. (f. 586)

6. Não houve contrarrazões do Fisco. Por fim, os autos foram encaminhados a este Colegiado para análise do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

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

Autenticado digitalmente em 02/10/2012 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 25/10

/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/10/2012 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 25/10/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 13/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.
2. Registre-se que a Justiça Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro determinou a admissibilidade do recurso sem o recolhimento do depósito recursal (f. 629).

DAS PRELIMINARES.

DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 14/95

3. Defende o contribuinte que não teria sido observada a Resolução do Senado Federal nº 14/95, publicada no DOU de 28.04.1995, que suspendeu a execução da expressão "avulsos, autônomos e administradores".

4. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal - STF, no RE n. 177.296, declarou a inconstitucionalidade da expressão "avulsos, autônomos e administradores", contida no inciso I do artigo 3º da Lei 7.787/89. E, por consequência, de acordo com o art. 52, inc. X da Constituição Federal – que atribui ao Senado Federal a competência para suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal – a Casa Legislativa suspendeu a execução da Lei nº 7.787/89 neste ponto por meio da Resolução nº 14/95.

5. Sobre a matéria, é imperioso notar que, com relação aos segurados administradores e autônomos, a inexigibilidade da contribuição foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 166.772/RS (DJU, 16.12.94); como dito, quanto aos segurados avulsos, no RE 177.296/RS (DJU, 9.12.94); e a ADIn 1102-2/DF cuidou da contribuição previdenciária dos empresários e autônomos.

6. Contudo, após a edição da Lei nº 9.876, de 26/11/99, que alterou a redação da Lei nº 8.212/91, o Superior Tribunal de Justiça – STJ chancelou a tributação da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, *verbis*:

"[...] 3. Aliás, é cediço na Corte que: "A dicção do art. 30, I, "b", da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99, é clara e não deixa margens para outras interpretações no sentido de que a empresa é obrigada a recolher a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, da mesma Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência. [...]" [g.n.] (AgRg no Ag 727.948/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 28/08/2006, p. 224)

7. Portanto, atualmente, após a edição da Lei nº 9.876/99, resta inquestionável a tributação das contribuições previdenciárias que se refere o art. 22 da Lei n. 8.212/91 (cf. art. 30, I da Lei n. 8.212/91), sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

8. Desta forma, neste ponto, a alegação do recorrente não prospera, vez que a decisão recorrida foi categórica em desconstituir os pagamentos contabilizados como mão-de-obra, estabelecendo a condição de “empregado” das pessoas que receberam tais pagamentos.

9. Cita-se, portanto, o excerto da decisão recorrida que atestou a condição de segurados empregados dos destinatários dos pagamentos verificados, *verbis*:

“8.2. Como fica claríssimo do relatório fiscal e planilhas e relatórios a ele anexos, o que ocorreu foi que, constatando na contabilidade da empresa o registro de pagamentos a pessoas físicas, não tendo a empresa durante a fiscalização (nem o fez na impugnação) apresentado quaisquer documentos que atestassem não serem tais pessoas seguradas obrigatórias da Previdência Social, lançaram-se as contribuições incidentes sobre a remuneração dessas pessoas, segundo as evidências contábeis quanto a seus vínculos previdenciários, no caso, como segurados empregados” (f. 573).

10. Nesta toada, uma vez considerados segurados “empregados” aqueles destinatários das verbas pagas às pessoas jurídicas, não há de se falar em insubsistência do lançamento por violação à Resolução-SF n. 14/95, nem tampouco ao decidido pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1102-2/DF.

11. Diante disso, rejeito a preliminar suscitada.

DA IRREGULARIDADE NA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO

12. Muito embora o contribuinte alegue que o lançamento do débito deve ser considerado nulo, tendo em vista a inexistência de intimação pessoal do lançamento, tal assertiva não pode prosperar.

13. Isso porque consta do processo cópia de comprovante do envio dos documentos pelo correio e, não obstante a ausência de assinatura do recebimento, o recorrente protocolou sua defesa no prazo legal, inclusive citando expressamente o número e as informações trazidos na autuação fiscal. De maneira que eventual irregularidade no procedimento de entrega dos documentos foi claramente suprida pela apresentação tempestiva da defesa.

14. Da mesma forma, não há que se falar na hipótese de cerceamento de defesa, visto que houve o devido apontamento dos dispositivos legais que fundamentaram o lançamento, bem como a autoridade julgadora enfrentou as principais alegações que nortearam a defesa do contribuinte (cf. documento de ff. 341-348).

15. Além disso, cumpre ressaltar que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99.

16. Nesse sentido, entendo que a decisão de primeira instância não deve ser retificada nesse ponto. Assim, rejeito as alegações de irregularidade.

DA DECADÊNCIA

17. Ainda em sede de preliminar, sustenta a recorrente que os débitos até 12/2001 encontram-se atingidos pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

18. Sobre essa questão, cumpre dizer que o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

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

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

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

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

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

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

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

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

“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos

do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

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

21. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

22. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência, prevista no Código Tributário Nacional – CTN, se aplica ao caso concreto.

23. Acerca das regras de verificação da decadência do crédito tributário, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está consolidada no seguinte sentido:

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

“[...] 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele

em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

24. Compulsando os autos, verifica-se que houve recolhimento parcial, em face da totalidade das folhas de salários da empresa, sobre os valores lançados, vez que, no Termo de Encerramento de Auditoria Fiscal – TEAF, a fiscalização examinou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações da Previdência Social – GFIP (f. 426) possui, também, recolhimentos em todo o período (RDA e RADA, ff. 310 e ss.).

25. O recolhimento comprovado de parte das contribuições sociais previdenciárias, ainda que a incidência seja sobre as demais parcelas não lançadas, me leva ao convencimento de que deve prevalecer a regra trazida pelo artigo 150, §4º do CTN.

26. Considerando que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 20/12/2005 – referente às contribuições do período de 01/1995 a 12/1996 e 01/1999 a 06/2003 e 08/2003 –, ficam alcançados pela decadência quinquenal as competências até 11/2000. Restando, entretanto, mantidas as competências de 12/2000 a 06/2003 e 08/2003.

27. Assim, como ainda há débito remanescente, passo a examinar as demais questões recursais.

DO MÉRITO RECURSAL

DA COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR E LANÇAR DÉBITOS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 04/08/2001.

Autenticado digitalmente em 02/10/2012 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 25/10/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/10/2012 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 25/10/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 13/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

28. A recorrente alega violação ao art. 110 do CTN, em virtude da caracterização de vínculo empregatício pela fiscalização, em detrimento da competência da Justiça do Trabalho para reconhecimento do vínculo laboral.

29. Contudo, em sentido oposto, entendo que, uma vez constatada alguma irregularidade na contratação de trabalhadores pela fiscalização é plenamente cabível a exigência da contribuição social previdenciária de contribuinte que mantém com os segurados relação de emprego.

30. O art. 37 da Lei nº 8.212/91, alterado pela Lei n. 11.941/2009, expressamente autorizou a lavração do auto de infração ou notificação de lançamento de débito, quando constatado o descumprimento de obrigação principal ou acessória das contribuições previdenciárias, não declaradas na forma do art. 32 da Lei.

31. Da mesma forma, o parágrafo único do art. 116 do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001, também autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

32. Assim, não há que se falar em violação da legislação tributária como quis o recorrente.

DO LANÇAMENTO

33. E seguindo a legislação posta, após a análise dos autos (ff. 341-348), vê-se que o Fisco estabeleceu a condição de empregado das pessoas físicas e jurídicas que receberam pagamentos contabilizados como mão-de-obra, desconstituindo esses pagamentos conforme transcrição abaixo:

“8.2. Como fica claríssimo do relatório fiscal e planilhas e relatórios a ele anexos, o que ocorreu foi que, constatando na contabilidade da empresa o registro de pagamentos a pessoas físicas, não tendo a empresa durante a fiscalização (nem o fez na impugnação) apresentado quaisquer documentos que atestassem não serem tais pessoas seguradas obrigatórias da Previdência Social, lançaram-se as contribuições incidentes sobre a remuneração dessas pessoas, segundo as evidências contábeis quanto a seus vínculos previdenciários, no caso, como segurados empregados” (f. 573).

34. Assim, demonstrado o entendimento fiscal, cumpre enfrentar a questão de mérito trazida pelo contribuinte, qual seja, constatar se a **descaracterização** da intermediação na prestação de trabalho se deu em face de indicadores fundamentados de que, na realidade, os fatos não condizem com a situação jurídica da prestação de serviços, mas sim de vínculo empregatício.

35. Com efeito, a desconstituição dos atos empresariais para se configurar a relação de emprego – pressuposto de incidência da contribuição – depende da verificação dos elementos ensejadores da relação de emprego.

36. Pela legislação previdenciária empregado é aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração (art. 12, I, ‘a’ da Lei 8.212/91).

37. A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que aplico ao caso por se tratar de norma de regência das relações trabalhistas que não pode ser descartada, assevera em seu art. 3º que “considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”.

38. Diante da verificação do período ainda em apuração – de 01/2001 a 06/2003 e 08/2003, em razão da decadência já reconhecida – pode ser verificado que a fiscalização deixou de formalizar a descrição individual de cada “empregado”, com o detalhamento da caracterização empregatícia, ou seja, a demonstração da existência dos elementos básicos da relação de emprego: alteridade, não-eventualidade, pessoalidade, subordinação e onerosidade.

39. E tal requisito é essencial, visto que a imposição de tributo somente ocorre na forma em que a norma assim o determinar. Urge ressaltar: o lançamento fiscal decorrente de caracterização de prestador de serviço como empregado deve ser comprovado por intermédio da ocorrência dos elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego.

40. O CARF tem entendimento sedimentado neste sentido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

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

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.ACORDAM os membros da 6ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso”. (CARF. 2ª Seção. 6ª Turma Especial. Acórdão nº 280600159. Processo 35582002542200782. Data 02/06/2009)

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

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

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

42. E da análise do relatório fiscal fica claro que, de fato, a autoridade que lavrou o lançamento deixou de fazer a caracterização e a prova da condição de segurados empregados da recorrente, o que acarreta na insustentabilidade da exação. (ff. 428-431)

43. Tanto é verdade que, na decisão recorrida foi perpetrada a descaracterização dos pagamentos efetuados pela Recorrente, com o consequente reconhecimento do vínculo empregatício para fins previdenciários, pela simples análise do AFPS das Notas Fiscais em poder da Recorrente, conforme se extrai do exerto da decisão recorrida:

“8.3. (...) Como é fácil observar, a Qualificação de segurados dada pela fiscalização foi absolutamente lógica, segundo a natureza dos pagamentos consignados na contabilidade, frente à falta de apresentação pela empresa de documentos contrários a tal qualificação, somando-se à farta evidência de que a empresa se vale, para o registro dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, de expedientes não recomendados pelos princípios contábeis geralmente aceitos.

8.4. Reproduzimos abaixo os fatos reportados pelo Auditor-fiscal, confrontando-os a seguir com a documentação juntada aos autos em amostragem de tais ocorrências:

"O valor da mão de obra arbitrado com base nos valores dos saldos das contas de obras deduzidos dos valores da mão de obra evidenciada e dos encargos sociais, no período de 01/1995 a 12/1996 e 01/1999 e 12/2000, tendo em vista não serem aplicáveis os critérios de aferição indireta mais usuais, pois as obras da notificada incluem serviços urbanização e infraestrutura (calçamento, drenagem, ajardinamento, instalação de rede elétrica etc.) uma vez que a notificada é incorporadora não emitindo na maioria das vezes notas fiscais que pudessem servir de base para aferição, ou quando prestando serviços emite notas fiscais de administração que igualmente não serviriam de base para aferição indireta da remuneração da mão de obra utilizada.

Esse critério foi adotado, pois além de utilizar-se de notas fiscais de materiais em substituição aos valores pagos a mão de obra, não lança em títulos próprios os fatos geradores de contribuições

previdenciárias, fazendo constar na mesma conta mão de obra de pessoas físicas, mão de obra de pessoas jurídicas e materiais.

(...) (ff. 573-574)

44. A autuação foi alicerçada na emissão de Notas Fiscais, de pessoas jurídicas devidamente constituídas, que continham a expressão "serviços prestados" – mormente as de ff. 450-513 e 530-534, bem como pelo fato de haver valores pagos pela empresa recorrente diretamente a pessoas físicas, verbis:

“8.4.1. às fls. 429/550, juntaram-se cópias de diversas notas fiscais emitidas por várias empresas, em que consta a expressão "serviços prestados" manuscrita, cujos valores foram pagos a pessoas físicas pela empresa notificada e contabilizados como "Ref. Serviços prestados por PJ diversos" (sic), o que coincide com as conclusões tiradas pelo Auditor-Fiscal nos termos acima reproduzidos” (f. 574).

45. Levando em consideração que, em nenhum momento, nem a autuação fiscal (ff. 1 e ss. E 428-431), nem a decisão recorrida (ff. 571-575,) lograram êxito em provar a condição de segurados empregados do contribuinte, deve-se reconhecer a improcedência do lançamento.

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

47. Desta forma, é imperioso o provimento do recurso para reformar a decisão recorrida e declarar desconstituir o débito lançado.

DA MULTA APLICADA

48. Sobre a multa aplicada, cumpre ressaltar que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

49. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

50. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

51. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

52. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

53. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL nos termos alinhavados acima.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Adriano González Silverio, Redator Designado

Peço vênua ao DD. Relator para dele divergir em relação ao ponto que se sustenta a caracterização de segurados como empregados.

Analisando o caso concreto, entendo que a questão não se resume à mera análise da relação jurídica existente entre os segurados que prestaram serviços à autuada e suas respectivas qualidades jurídicas, se empregados ou contribuintes individuais.

De acordo com relato fiscal de fls. 428 e 429, durante a fiscalização foi apurado que a contabilidade do sujeito passivo não espelhava o movimento real da remuneração paga pela mão-de-obra utilizada na construção civil, em serviços tais como urbanização e infra-estrutura.

Demonstrou a fiscalização que o sujeito passivo emitiu notas fiscais de materiais de modo a substituir os valores devidos em razão da mão-de-obra tomada. Além disso, em conta contábil de mão de obra de pessoa física foram registradas despesas relativas a serviços prestados por pessoas jurídicas e materiais. Em conta contábil denominada “encargos de PJ”, o Fisco verificou haver pagamentos a diversas pessoas físicas.

Indo além, havia confusão no registro contábil, tal como demonstrado pelo fisco no histórico contábil “pagamentos efetuados na semana de ___ a ___.”, em que foram apurados lançamentos relativos a fatos geradores de contribuições previdenciárias, bem como outros que nada condizem com tais contribuições, o que, a meu ver, desrespeita o inciso II, do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, cuja redação é a seguinte:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;”

Diante dessa realidade a fiscalização expõe claramente no item 3 do Relatório Fiscal que se utilizou da metodologia da aferição indireta para apurar as contribuições devidas pelo sujeito passivo, como se nota no seguinte excerto:

“O valor da mão de obra arbitrado com base nos valores dos saldos das contas de obras deduzidos dos valores da mão de obra evidenciada e dos encargos sociais, no período de 01/1995 a 12/1996 e 01/1999 e 12/2000, tendo em vista não serem aplicáveis os critérios de aferição indireta mais usuais, pois as obras da notificada incluem serviços urbanização e infraestrutura (calçamento, drenagem, ajardinamento, instalação de rede elétrica etc.) uma vez que a notificada é incorporadora não emitindo na maioria das vezes notas fiscais que pudessem servir de base para aferição, ou quando prestando serviços emite notas fiscais de administração que igualmente não serviriam de base para aferição indireta da remuneração da mão de obra utilizada.”

Devidamente justificada que a escrituração contábil não espelhava o movimento real da remuneração paga à mão de obra utilizada nos serviços de urbanização e infra-estrutura, o Fisco valeu-se da aferição indireta prevista no § 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91:

“§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão

apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.”

E, nessa metodologia, o § 4º do citado artigo 33 determina que deverá ser apurado o *montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil*”. Ou seja, a norma previdenciária pressupõe que foram pagos salários a segurados empregados, “*cabendo à empresa o ônus da prova em contrário*”, conforme o § 6º suso transcrito.

Assim, sob a minha ótica, não houve mera descaracterização de pessoas jurídicas para qualificar seus sócios como segurados empregados do sujeito passivo, ou mesmo, caracterização de contribuintes individuais como segurados empregados, mas a utilização da metodologia da aferição indireta para o cálculo dos **salários** pagos em razão da mão de obra utilizada na construção civil, em conformidade com a interpretação conjunta dos §§ 4º e 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

Pelo exposto, em relação à questão da aferição indireta, divirjo do voto do Ilustre Conselheiro Relator, para negar provimento ao recurso voluntário nessa parte.

Adriano Gonzales Silvério - Conselheiro