



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

Processo nº	14485.000203/2008-71
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2402-006.121 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	4 de abril de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	LUA NOVA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2005

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE OU SUSCITADA SOMENTE EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matéria que não tenha qualquer tipo de relação com o auto de infração e nem daquelas que, mesmo relacionadas à lide tributária, não tenha sido objeto de impugnação e nem se preste a contrapor razões trazidas na decisão recorrida.

CO-RESPONSÁVEIS. PÓLO PASSIVO. NÃO INTEGRANTES. NÃO CONHECIMENTO.

As pessoas físicas listadas na Relação de Co-Responsáveis - CORESP não integram o pólo passivo da relação tributária. Referido relatório tem finalidade meramente informativa, motivo pelo qual esse assunto não comporta discussão no âmbito Processo Administrativo Fiscal - PAF.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se verifica procedente a alegação por ausência de fundamentação legal quando as normas legais que respaldam a autuação encontram exaustivamente relacionadas no documentos integrantes da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito.

ARBITRAMENTO. NÃO VERIFICAÇÃO.

Não resta caracterizado o lançamento pela modalidade de arbitramento quando as contribuições previdenciárias e de terceiros são determinadas com base na remuneração dos segurados, consoante informado pela empresa.

INCORREÇÃO DOS VALORES LANÇADOS. INOCORRÊNCIA.

Observando-se que os valores das contribuições previdenciárias dos segurados empregados foram calculados nos estritos termos da legislação de regência, respeitando-se, inclusive, o limite máximo do salário de contribuição legalmente estabelecido, verifica-se improcedentes as alegações quanto a incorreção dos valores objeto de lançamento.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO. CTN.

À contagem do prazo decadencial das contribuições devidas à Previdência Social e a outras entidades ou fundos, denominados terceiros, aplicam-se as regras previstas no Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CTN. DISPOSITIVO APLICÁVEL.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, não havendo antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial observará o disposto no 173, I do *Codex* Tributário.

O prazo para o pagamento das contribuições relacionadas à competência 12 somente vence no mês de janeiro, mês a partir do qual o lançamento pode ser realizado.

CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. SEGURADO EMPREGADO. CONFIGURAÇÃO.

Ficando evidenciada a existência de pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação na relação pactuada entre trabalhador e empregador restará caracterizado o vínculo desses trabalhadores na condição de segurados empregados da Previdência Social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-72.707 da 12^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPO), que julgou procedente em parte impugnação relacionada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada sob o Debcad nº 37.010.196-0, para a apuração de contribuições sociais previdenciárias correspondentes à parcela dos segurados e destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), além de contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos, os denominados Terceiros, abrangendo o período de 01/1998 a 12/2005.

Relatório Fiscal

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 114/115), a empresa se utiliza de modo habitual da mão de obra de profissionais por ela classificados como autônomos, mas que na verdade são colaboradores empregados, em nada diferenciados dos demais trabalhadores por ela mantidos, com direito inclusive ao recebimento periódico de férias e do décimo-terceiro-salário.

Impugnação

Em sede impugnatória, alega-se, em síntese, que:

- a emissão e a remessa da notificação fiscal ocorreram em período não coberto pelo Mandado de Procedimento Fiscal- MPF e suas prorrogações;
- Não poderia a ação fiscal ser prorrogada sem um mandado com prévia intimação do contribuinte;

- o MPF teve seu término em 22 de dezembro de 2006, somente em 16/01/2007 foram postadas parte das Notificações fiscais, 5 (cinco) para um total de 18 (dezoito) com recebimento pelo contribuinte ora notificado em 18/01/2007;
- as demais Notificações, como a ora impugnada, somente foram postadas nos Correios no dia 26/01/2007 e recebidas em 27/01/2007, sendo que o Mandado de Procedimento Fiscal estava vencido desde 22/12/2006;
- as notificações fiscais não foram devidamente formalizadas até a data final do MPF, passaram-se mais de 30 dias do vencimento do MPF e o contribuinte não as recebeu;
- a ação fiscal está viciada e é nula, posto que preterido o disposto na Portaria MPS/SRP nº 3.031/2005 (arts. 12, 13 e 15);
- toda fundamentação legal que serviu de base para o lançamento do crédito deve ser informada ao notificado para que o mesmo possa exercer plenamente seu direito de defesa;
- ausência de fundamentação legal é vício insanável e, consequentemente, torna nulo o lançamento;
- ocorreu ainda nulidade do procedimento fiscal tendo em vista, conforme relatório fiscal, a escrituração contábil da empresa foi apresentada à fiscalização em meio digital, conforme disposto no art. 8º da Lei 10.666/2003 e o Fisco não cumpriu a obrigação de também apresentar ao contribuinte os arquivos digitais dos relatórios fiscais, conforme art. 663 da Instrução Normativa nº 03/2005;
- de maneira não criteriosa, entendeu a fiscalização que 22 prestadores de serviços, considerados pela empresa como contribuintes individuais, são segurados empregados da Impugnante;
- auditoria fiscal sequer listou as atividades desenvolvidas pelos contribuintes individuais;
- o relatório fiscal não consigna que os trabalhadores laboravam com total subordinação em relação ao empregador e não informa onde os serviços são prestados, a sua natureza ou em qual filial os segurados prestavam serviços;
- a relação de emprego emerge como resultado da combinação dos cinco elementos (pressupostos) da mesma, que vem a ser: realizados por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade, excetuado, portanto, o pressuposto da pessoa física, todos os demais pressupostos referem-se ao processo (*modus operandi*) de realização do trabalho;
- imprescindível isolar-se a diferença específica a separar a figura do empregado de outras figuras congêneres, isolar-se o pressuposto que, presente na relação de emprego, não se verifique no trabalho autônomo, eventual, avulso e temporário;
- no caso dos 22 prestadores de serviço autônomo, não transparece a subordinação, posto que exercem atividade profissional remunerada, explorando, em proveito próprio, sua força de trabalho, sem se submeter a certa intensidade de ordens e interferências do tomador
- inexistiu subordinação jurídica em relação a estes prestadores de serviço, pelo que não se configura o tipo legal da relação de emprego, afirmando-se como autônoma a relação jurídica pactuada entre as partes;

-
- dentre estes 22 prestadores de serviço tem-se advogados, consultores, especialistas em marketing, militares fora da ativa especializados em gestão de segurança pessoal e patrimonial, vários antigos colaboradores aposentados, que passaram a ser consultores, laborando em suas residências e engenheiros mecânicos que inclusive são contratados como autônomos porque tem outras atividades;
 - o fato de que estes autônomos em algumas vezes vieram a perceber remuneração adicional, que a empresa entendeu chamar também de décimo-terceiro-salário, bem como remuneração em período de férias não desqualifica a condição de autônomo;
 - inexiste a subordinação, pelo que deve ser declarada nula a exação fiscal consubstanciada pela presente notificação fiscal. Transcreve doutrina;
 - Em nenhum momento a auditoria fiscal demonstrou dependência, uma das características do vínculo de emprego. Reproduz doutrina e jurisprudência;
 - a fenomenologia da incidência no espectro do Direito Tributário somente pode ser descrita com base na conhecida RMI – Regra Matriz de Incidência;
 - os fatos jurídicos que se afiguram indispensáveis ao nascimento do liame obrigacional, a contribuição do art. 22, I da Lei número 8.212/1991, não estão presentes nesta notificação fiscal de lançamento de débito;
 - referido dispositivo que define contribuição a cargo da empresa, destinada a seguridade social, diz respeito a remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, nos termos da lei ou do contrato, ou ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho;
 - no presente caso todos os segurados informados são contribuintes individuais, não sendo devidas contribuições ao SAT, a Terceiros e desconto de segurados, que passaram a ser devidos apenas a partir de 04/2003, quando passaram a ser recolhidos;
 - descabimento na aplicação da multa de mora;
 - os encargos moratórios, na forma que estão sendo impostos caracterizam verdadeiro confisco;
 - a multa moratória é indenização pelo descumprimento do dever de pagar tributo, a seu tempo;
 - resultam de fatos jurígenos dispares e, assim, se aplicam conjuntamente, sempre dentro do traçado constitucional, que veta o confisco e determina observância à capacidade contributiva;
 - o STF já reconheceu a inconstitucionalidade de leis, com fulcro no princípio indigitado, na proibição de excesso, tendo obtemperado que o poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com direito de propriedade;
 - a multa, se imposta, dever ser reduzida dos atuais 30% para razoáveis e aceitáveis níveis de 2%, sob pena de violação do princípio constitucional da vedação do confisco;
 - a leitura sistemática dos dispositivos legais citados na peça impugnatória e os fatos nela descritos impõe as seguintes constatações: i) caso a contribuição que está sendo lançada seja declarada em GFIP a multa de mora será reduzida

em 50%; ii) não pode o contribuinte, com a alteração da legislação em momento posterior ao da ocorrência de alegada infração, sofrer maior gravame na aplicação da multa. Requer a Impugnante a retificação dos valores aplicados com relação A multa de mora, no que tange A redução de 50% em todo o período;

- considerando-se a natureza remuneratória da Taxa Selic e a constitucionalidade e ilegalidade de sua aplicação, em matéria tributária, não há que se admitir sua utilização, no presente caso;
- para o cômputo dos juros de mora que seriam eventualmente devidos se devida fosse a obrigação principal somente poderia ser utilizado o percentual legal de 1% (um por cento) ao mês;
- os períodos anteriores a 2002 foram atingidos pela decadência;
- outro vício verificado na NFLD é quanto à imputação de responsabilidade solidária pelo pagamento do crédito tributário aos sócios e procuradores da empresa, o que não se pode aceitar, conforme estabelecido na Relação de Co-Responsáveis que compõe a NFLD;

Reproduz decisões administrativas que diz fundamentar as razão trazidas na impugnação.

Requer seja cancelada a NFLD lavrada e homologada a extinção do respectivo crédito tributário, excluídos da condição de co-responsável pelo pagamento do crédito tributário os sócios e procuradores arrolados na relação de co-responsáveis e deferidas as diligências que se fizerem necessárias, para fins de comprovação do exposto na impugnação. Protesta pela juntada de outros documentos fiscais que foram considerados necessários para a análise e julgamento da presente notificação.

Diligência

O julgamento foi convertido em diligência (fl. 256) para pronunciamento do Auditor Fiscal notificante em relação às seguintes alegações do contribuinte:

- a) a fiscalização não cita as atividades desempenhadas pelos trabalhadores reenquadrados como empregados e não demonstra a relação de emprego destes, notadamente na caracterização da subordinação jurídica;
- b) não se observou o limite do salário-de-contribuição dos segurados em seu novo enquadramento;
- c) no período em que a contribuição da empresa sobre a remuneração de contribuintes individuais era de 15%, não houve lançamento suplementar de 5% pelo reenquadramento.

Em atendimento à diligência demandada pela DRJ/SPO, foi emitida a Informação Fiscal de fls 342/346 segundo a qual:

- a autuada firmou contrato com trabalhadores que estiveram a ela vinculados por registro de emprego, segundo dados extraídos do programa CNIS CIDADÃO da Previdência Social;
- os valores dos descontos dos segurados, lançados na NFLD, foram apurados de acordo com os limites estabelecidos em Portarias baixadas pelo Ministério da Previdência Social;
- em consequência do advento da Súmula Vinculante de nº 8, expedida pelo Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei no 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei no

8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário, foi procedida a exclusão dos lançamentos relativos aos meses anteriores a 12/2001, que se encontravam abrangidos pela decadência à data da notificação do contribuinte, ocorrida em 27/01/2007.

Cientificado da manifestação do Fisco em razão da diligência demandada pela DRJ/SPO a contribuinte apresentou a manifestação a seguir resumida:

- foi comprovado o transcurso de mais de cinco anos que os documentos solicitados não foram requeridos na época, tendo ocorrido a prescrição intercorrente;
- os documentos requeridos pela Fiscalização foram incinerados, o que impossibilitou sua apresentação;
- o relatório fiscal no item 3.1, ao contrário do que afirma a defendant, afirma que os documentos foram solicitados no transcurso da apuração fiscal, realizada em 2006, e não tendo a intimada apresentado os documentos que lhe haviam sido solicitados, em 22/12/2006 foi lavrado auto de infração nº 37.066.605-4;
- a demonstração da existência do vínculo deve ser comprovada pelas condições impostas no referido dispositivo legal. A remuneração é apenas um dos itens, não negado pelo Impugnante, posto que admitiu o pagamento relativo a serviços prestados sem vínculo.
- a questão do pagamento do décimo-terceiro-salário a contribuintes individuais não pode consagrar a ocorrência do vínculo de emprego;
- o relatório fiscal apenas destacou, no item 4.2, que a remuneração é mensal, por isso, há vínculo empregatício. Ou seja, o mesmo equivoca-se novamente, uma vez que, sendo eventual e sem subordinação não estão os trabalhadores enquadrados no art. 3º da CLT.;
- não cuidou o auditor fiscal de demonstrar que os 8 segurados nomeados no item 4.2.1 do relatório de diligência mantinham, individualmente, as condições de obreiro, nos termos do art. 3º da CLT;
- o fato de os contribuintes individuais em outras oportunidades possuírem o vínculo de emprego também não pode ser tomado como presunção do vínculo por todo o período;
- tratam-se de técnicos que, no período fustigado pela ação fiscal, procuraram ter outros compromissos e clientes, não tinham dedicação exclusiva ao ora Impugnante, possuíam escritório e atendiam fora do estabelecimento do contribuinte e trabalhavam sem subordinação;
- o Auditor averiguou, no período que esteve no contribuinte por mais de anos, que nenhum dos autônomos por ele elencados, trabalhavam internamente, que havia ou não subordinação etc;
- mesmo assim, insiste em aplicar auto de infração de forma equivocada, o que realmente não deve subsistir, devendo declarar procedente as impugnações da contribuinte, enfim, cancelando o auto de infração.
- novamente equivoca o Auditor ao alegar no item 4.2.2 que o contribuinte deixou de cumprir em três ocasiões apresentação dos documentos, assim, abriu mão de sua anunciada disposição de provar suas alegações;

- ocorre que nas três ocasiões foram devidamente apresentados os documentos requeridos: i) 22/12/2006 - apresentou todos os documentos requeridos, exceto folha dos autônomos, uma vez que a empresa cumpriu a norma, possuindo folha dos individuais o que não foi aceito pelo auditor (doc.06); ii) 15/03/2011 - conforme doc. 08, foram requeridos documentos comprobatórios e esclarecimentos pertinentes a serviços prestados, demonstrou-se com a juntada de documentos que são consultores, advogados, engenheiros, etc; e iii) 08/05/2013 - foram requeridos recibos e contratos de 2001 a 2003, que são documentos que perfazem mais de 10 anos, os quais, já estão incinerados, em consonância com o artigo 206 do Código Civil.

- o Auditor equivocou-se ao narrar tal fato, pois, conforme demonstra o Auto de Infração 37.066.605-4, doc. 06, no Relatório Fiscal da Infração, in verbis:

“A empresa, solicitada a apresentar, entre outros documentos, as folhas de pagamento de seus colaboradores autônomos, deixou de fazê-lo, o que constitui infração ao artigo 33, parágrafo segundo, da Lei 8.212/91, c/c com o artigo 232 do Regulamento da Previdência Social”

- o auditor fiscal lavrou auto de infração supra, simplesmente porque o contribuinte não apresentou folha de pagamento dos autônomos.

- na ocasião, explicou-se a impossibilidade de apresentar folha de pagamento de autônomos, pois, somente temos folha de pagamento de contribuintes individuais, pois, adequou ao art. 12, da Lei nº 8.212/91.

- o Auditor não aceitou aduzindo que não apresentou documentos requeridos, o que está sendo discutido no Auto de Infração 37.066.605-4. A fim de comprovar o alegado junta-se cópia da impugnação protocolada no dia 30/01/2007 (doc. 07);

- não foram requeridos recibos de pagamentos dos valores, bem como, contratos de prestações de serviços;

- o Auditor deixou que decorresse o prazo ao não requerer documentos na época própria;

- alega que os valores lançados na NFLD foram apurados conforme Portarias, porém, conforme devidamente aduzido os lançamentos estão inadequados, porquanto não discrimina o salário-de-contribuição devido, o salário-de-contribuição reconhecido pelo contribuinte, a contribuição efetivamente recolhida e a diferença de recolhimento.

- não é possível o arbitramento;

- não existe memória de cálculo, não ocorreu materialização do fato jurídico tributável ao caso concreto.

- assim, não há que se falar nas apurações conforme Portarias, estando, portanto, nulo o auto de infração.

- quanto à alegação do item 06, a aplicação da Súmula Vinculante 08 não foi correta, posto que alcança também a competência 12/2001.

Pede a juntada dos documentos anexados, reiterando todos termos da impugnação inicial.

A DRJ/SPO considerou a impugnação procedente em parte, nos termos da ementa da decisão fustigada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2005 Ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRESSUPOSTOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO. São segurados obrigatórios da Previdência Social, na categoria empregado, as pessoas físicas que prestam serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Por efeito do princípio da primazia da realidade, presentes os requisitos da prestação de serviço com vínculo empregatício deve a auditoria fiscal desconsiderar o contrato de prestação de serviços originalmente pactuado e efetuar o lançamento das contribuições devidas no tomador de serviços.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD encontra-se revestida das formalidades legais, apresentando adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, não havendo que se falar em sua nulidade.

MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CIÊNCIA. PRORROGAÇÕES. Inexiste previsão legal para ciência do sujeito passivo relativamente às prorrogações e complementação do Mandado de Procedimento Fiscal inicial, não havendo, portanto, que se falar em nulidade do lançamento fiscal.

A cientificação do lançamento ao sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - não acarreta nulidade do lançamento.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA PARCIAL. Declarada pelo STF a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos relativos às contribuições sociais previdenciárias, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional, que determina o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição e cobrança do crédito tributário.

PREScriÇÃO. INOCORRÊNCIA. PREScriÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. O prazo de prescrição conta-se a partir da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais se admite a Fazenda Pública discutir a seu respeito em procedimento administrativo. Por absoluta falta de previsão legal, não há que se falar em prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Inexiste cerceamento de defesa quando os valores lançados são obtidos em documentos elaborados pela própria empresa, e os relatórios

integrantes do Auto de Infração oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento.

RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. O anexo CORESP - Relação de Co-Responsáveis não tem como escopo incluir os sócios da empresa no polo passivo da obrigação tributária, mas sim, listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS. TAXA SELIC. MULTA. Sobre as contribuições sociais pagas com atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC - e multa de mora, ambos de caráter irrelevável.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO. No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por ocasião do Recurso voluntário o sujeito passivo repisa questões trazidas na impugnação, exceto quanto à inconstitucionalidade da multa lançada, a aplicação de Taxa Selic como fator de correção do tributo ou de alegada nulidade pelo fato de o Fisco não lhe ter disponibilizado os arquivos digitais dos relatórios de fiscalização.

Além disso, trata em item específico de questões acerca de preliminar de nulidade em vista de propalada não emissão de auto de infração pela não apresentação de documentos relativos a folhas de pagamento de seus resumos, bem como escrituração contábil, exibida em meio magnético. Aduz ainda em referido item que “*Os auditores fiscais não especificaram o dispositivo legal que prevê o arbitramento das contribuições de contribuintes individuais, quando todos os elementos estão presentes para que esta contribuição seja objeto de lançamento com discriminação do valor devido, mês a mês, nome a nome*”.

Cria tópico abaixo reproduzido:

VII - DO ARBITRAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO E A BASE DE CÁLCULO UTILIZADA.

Embora tenha apresentado toda a documentação solicitada pela fiscalização e que pudesse ratificar as informações declaradas quanto ao pagamento das parcelas de pró-labore, entendeu a fiscalização de constituir o presente lançamento a este título.

O fato de lançamento de adições ao lucro real demonstrado pelo LALUR reflete apenas uma possível conservadora da empresa. O que se incluiu no LALUR foi apenas o percentual de 2/7 (dois sétimos) do valor de depreciação de veículos e aeronaves e gastos de combustível, posto que assim determina Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, quando não se pode comprovar que os veículos são utilizados exclusivamente no trabalho. Reflete a possibilidade de uso dos bens nos fins de semana para atividades não vinculadas à empresa. Não é o caso dos dirigentes da RECORRENTE, que laboram de segunda a segunda, qual seja, sem folgas.

No item destinado às conclusões traz argumentos novos sobre pretensos equívocos cometidos pela autoridade autuante que teriam alterado substancialmente os elementos do lançamento, ocasionando a exigência de um tributo apurado por critérios diferentes daqueles que seriam corretos. Infere que, por isso, deve ser anulado por vício material o lançamento dos valores relativos aos prestadores de serviços qualificados pela fiscalização como segurados empregados. Faz considerações sobre a hipótese de novo lançamento a ser eventualmente realizado e sobre a aplicação do art. 173, II do CTN. Discorre sobre vício formal e material, transcrevendo trecho de decisão do CARF a esse respeito.

Diz ter demonstrado que os valores lançados não estão corretos e que não existe a memória de cálculo necessária a demonstração do salário de contribuição anterior, do novo salário de contribuição, com o limite de contribuição do segurado e os novos valores que foram lançados, bem assim que não foram considerados os limites do salário de contribuição para os segurados contribuintes individuais, que sequer são nominados, como deveriam, mês a mês.

Requer, por fim, o cancelamento da NFLD e a exclusão de sócios e procuradores da empresa da condição de co-responsável pelo pagamento do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O recurso é tempestivo, mas deve ser conhecido apenas parcialmente, eis que há matérias alheias à lide, além de alegações que não foram objeto de impugnação ou da decisão recorrida.

De saída há que se esclarecer que o tópico denominado “VII - DO ARBITRAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO E A BASE DE CÁLCULO UTILIZADA”, além de não ter sido suscitado na impugnação também não tem nenhuma relação com o presente processo, motivo pelo qual não há como ser conhecida a matéria ali veiculada.

Com relação às alegações apresentada pelo contribuinte, dispõem o inciso III do art. 16 e o art. 33 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir

SEÇÃO VI

Do Julgamento em Primeira Instância

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Da leitura dos dispositivos acima, vê-se que os motivos de fato e de direito em que se fundamenta o recurso e os pontos de discordância que possuir o autuado deverão ser apresentados, via de regra na impugnação, admitindo-se que novas razões sejam trazidas no recurso voluntário somente quando essas se prestam a contrapor a decisão de primeira instância administrativa.

Dessa forma, os novos argumentos insertos no recurso voluntário, item destinado às conclusões da recorrente, a respeito de hipotético víncio material a que estaria acometido o lançamento não serão objeto de análise por se tratar de matéria estranha à impugnação e à decisão recorrida, ou seja, trata-se de matéria que também não merece conhecimento.

Co-responsáveis

Sobre relação de co-responsáveis que integra o auto de infração, cabe esclarecer que esta tem por finalidades identificar as pessoas que poderiam ser responsabilizadas na esfera judicial, caso fosse constatada a prática de atos com infração de leis, conforme determina o Código Tributário Nacional - CTN e permitir que se cumpra o estabelecido no inciso I do § 5º art. 2º da Lei nº 6.830/1980, *in verbis*:

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não-tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui

normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal

§ 5º O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I – o nome do devedor, dos co-responsáveis e sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros.

[...]

Esclareça-se que as pessoas físicas listadas na Relação de Co-responsáveis – CORESP não integram o pólo passivos da lide tributária. O auto de infração fora lavrado exclusivamente contra a pessoa jurídica, tendo o CORESP finalidade exclusivamente informativa, não atribuindo responsabilidade a que quer que seja, motivo pelo qual esse assunto não comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo. Nesse sentido é a Súmula CARF nº 88:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Em razão disso, não conheço do pedido.

Nulidades

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

Infere a recorrente que o lançamento seria nulo, pois a emissão e remessa da NFLD teriam ocorrido em período não coberto por Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. Outra questão aventada na peça recursal é que a ação fiscal não poderia ser prorrogada sem um mandado com prévia intimação ao contribuinte.

O MPF é documento emitido pela Administração para que o sujeito passivo, objeto de algum procedimento fiscal, seja intimado de que tal procedimento emana e será realizado por autoridade competente.

O que se verifica no caso concreto é que o prazo previsto no MPF inicial não foi suficientes para a conclusão da ação fiscal, o que levou à emissão de MPF Complementares no sentido de prorrogar o período de fiscalização.

O procedimento de prorrogação dos MPF é previsto na legislação e o fato de o contribuinte ser cientificado da prorrogação após terminado o prazo do MPF anterior não é razão para nulidade do lançamento.

Segundo a recorrente, ao término de cada MPF imaginava que a ação fiscal havia sido encerrada sem qualquer lançamento e em seguida era surpreendida pela entrega do MPF Complementar.

Ora, eventual prejuízo à recorrente decorreria da execução de uma ação fiscal não precedida de MPF, esta sim, situação que poderia ensejar nulidade.

No entanto, os MPF existem e ao recebê-los à época em que foram apresentados, a reclamante tomou ciência de que o procedimento fiscal não havia sido encerrado o que permitiu que o Fisco continuasse os trabalhos de fiscalização, afastando qualquer alegação futura de prejuízo sob tal argumento.

Tampouco se pode considerar que a ciência do lançamento efetuada após o prazo de encerramento do MPF seja motivo de nulidade, uma vez que a finalidade de existência do mandado já teria sido efetivamente cumprida.

De resto, estando o contribuinte regulamente intimado do procedimento fiscal, como ocorreu no presente caso, não há que se falar em irregularidades no lançamento se foram seguidas as disposições legais pertinentes à lavratura do auto de infração, contidas no art. 142 da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 660 da Instrução Normativa INSS/SRP nº 03/2005, vigente à época do lançamento.

Assim, tendo o Auditor Fiscal competência outorgada por lei para fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento, eventuais omissões ou incorreções no MPF não são causa de nulidade do auto de infração.

Ademais, o entendimento que tem prevalecido no âmbito deste Conselho é no sentido de que supostas irregularidades no MPF não ensejam nulidade do lançamento, conforme se depreende do Acórdão nº 9202-003.956, de 22/04/2016, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim ementado

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2000, 2001

VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. Recurso Especial negado.

Logo, irrelevantes os argumentos sobre irregularidades no procedimento fiscal, cabendo afastar a preliminar visto não se vislumbrar a nulidade alegada.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A respeito da propalada ausência de fundamentação legal, que redundaria em vício insanável e tornaria nulo o lançamento, importa esclarecer que a legislação que deu azo à lavratura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito está exaustivamente relacionada no relatório denominado “FLD - Fundamentos Legais do Débito” (fls. 95/100), não havendo como reputar válidas as razões recursais.

ARBITRAMENTO

Outra nulidade apontada na peça recursal diz respeito ao que a recorrente chama de “*exação fiscal com arbitramento de contribuições de segurados contribuintes individuais*”. Segundo infere: i) não existem as condições para arbitramento, tendo em vista que sequer foi emitido auto de infração pela não apresentação de documentos relativos a folhas de pagamento e seus resumos, bem como pela não entrega de escrituração contábil,

apresentada inclusive em meio magnético; ii) a autoridade autuante não teria especificado o dispositivo legal que prevê o arbitramento das contribuições de contribuintes individuais.

Sobre o arbitramento, o dispositivo a lhe dava respaldo era o § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, vigente à época lançamento:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.(Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

[...]

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

[...]

Note-se que para que o Fisco se utilize do permissivo legal que respalda o lançamento por referida modalidade (arbitramento), é necessário que haja recusa ou sonegação de documento ou ainda sua apresentação deficiente.

Acontece que o indigitado dispositivo não foi suscitado pela autoridade lançadora porque o lançamento não foi feito por arbitramento, mas sim com base na remuneração efetivamente recebida por cada trabalhador qualificado como contribuinte individual pela empresa e considerado segurado empregado pela Fiscalização.

As planilhas de fls. 116/117, por exemplo, demonstram que a autoridade autuante se valeu inclusive de informações obtidas na contabilidade da empresa para efetuar o lançamento. O quadro de fl. 118 relaciona todos os trabalhadores caracterizados pelo Fisco como empregados, e os demonstrativos de fls. 119/129 especificam as remunerações recebidas mês a mês por esses trabalhadores. Essas foram as remunerações que serviram de base para o lançamento. Não houve, como elucubra a recorrente, o arbitramento da base de cálculo das contribuições, posto que essa foi extraída de documentos apresentados/confeccionados pelo próprio sujeito passivo dentre os quais encontram-se, além das demonstrações contábeis, DIRF e GFIP. Há também documentos que comprovam a efetividade dos pagamentos como extratos bancários, recibos de pagamento, dentre outros (fls. 130/144). A esse respeito, o Relatório Fiscal, esclarece:

3.2 – Os valores ora apurados foram extraídos dos lançamentos efetuados pela empresa na DIRF – declaração do imposto de renda retido na fonte – e na GFIP – guia de recolhimento do FGTS e de informações à Previdência Social.

Quanto a asserção contida nos apelos apresentados de que a recorrente não teria sofrido autuação por não apresentação de folha de pagamento, é importante asseverar que tal afirmação não encontra respaldo na verdade dos fatos, pois segundo consta do Relatório Fiscal:

3.1 – Em virtude da não apresentação das folhas de pagamentos de autônomos foi lavrado o auto de infração de n. 37.066.605-4.

A respeito das alegações recursais sobre esse assunto, cumpre reproduzir trecho do voto condutor da decisão recorrida:

A Impugnante contesta a referida informação, alegando que a fiscalização equivocou-se ao narrar tal fato, pois conforme demonstra o AI Debcad nº 37.066.605-4, a empresa, embora intimada, deixou de apresentar folhas de pagamento de seus colaboradores autônomos, sendo que na ocasião a empresa explicou ao Auditor Fiscal a impossibilidade de apresentar folha de pagamento de autônomos, pois somente teriam folha de pagamento de contribuintes individuais, pois fez as adequações nos termos do art. 12, V da Lei nº 8.212/91, o que não teria sido aceito pela fiscalização.

Cabe destacar que esta alegação também foi objeto da impugnação apresentada contra o AI Debcad nº 37.066.605-4, motivo pelo qual o referido processo foi encaminhado em diligência fiscal, sendo esclarecido pelo Auditor Fiscal Autuante que:

(...)

3.1- Especificamente em relação aos trabalhadores sem vínculo de emprego foram feitas duas solicitações formais, através dos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD: o primeiro, de 31/03/2006, cuja cópia segue anexa ao presente despacho, solicitou-lhe, entre outros documentos, a “folha de pagamento de todos os trabalhadores (empregados e não empregados) e tabela de eventos gerada pelo sistema”; o segundo TIAD, de 23/11/2006, reiterando o primeiro, solicitou-lhe a “folha de pagamento de trabalhadores autônomos” – termo utilizado pela empresa em seus históricos contábeis.

(...)

4. – A empresa efetivamente, como ela própria afirma (fl. 27), prepara as folhas de pagamento relativas aos trabalhadores sem vínculo de emprego. Prova o fato os históricos contábeis apresentados em seus livros Diário, que fazem referência a pagamentos relativos à folha de autônomos: “P/VR.LÍQUIDO FL. AUTÔNOMOS 01/04/AR”.

(...)

Ainda que não tivesse o Fisco autuado a empresa pela falta de apresentação de folhas de pagamento de todos os segurados a serviço da empresa, esse fato não teria o condão de infirmar o lançamento, tendo em conta que, consoante já se demonstrou acima, o lançamento das contribuições aqui referidas não foi efetuado por arbitramento. Do mesmo modo, o fato de não ter havido autuação em razão da não apresentação de demonstrações contábeis não tem relevância alguma para o caso em questão. Aliás, importa repisar que a contabilidade serviu até mesmo de fonte de informação na determinação da base de cálculo das contribuições objeto da presente NFLD.

INCORREÇÃO DOS VALORES LANÇADOS

Absolutamente despropositadas as alegações de que os valores lançados não estariam corretos, inexistiria demonstração da base de cálculo anterior e do novo salário de contribuição e ainda de que não teriam sido considerados os limites do salário de contribuição para os segurados e que sequer teriam sido os segurados nominados mês a mês no auto de infração. Talvez uma análise perfunctória dos elementos acostados aos autos evitaria que o representante do sujeito passivo proferisse e continuasse a repetir impropérios tão medonhos.

Em primeiro lugar as bases de cálculo consideradas para na definição do valor dos tributos foram as remunerações informadas, como já se disse, em GFIP, DIRF e na contabilidade da recorrente. Significa dizer que não há necessidade de demonstração desse “novo salário de contribuição” pelo simples fato de inexistir essa nova base de cálculo idealizada pela apelante.

Outra questão que aqui se repete, por necessário, é que os demonstrativos de fls. 119/129 especificam as remunerações recebidas mês a mês por cada um dos segurados referidos na autuação. E mais, o documento denominado “RL – Relatório de Lançamentos” (fls. 46/88) detalha, também mês a mês, e por levantamento, o valor da remuneração paga aos trabalhadores de que trata a NFLD, indicando o valor da contribuição devida por cada segurado e não recolhida pela empresa. Vejamos por exemplo o excerto do levantamento “CE2 – CARACTERIZAÇÃO VÍNCULO” relativo à competência 01/2002 (fl. 72):



MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - MPS
SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

RL - RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS

NFLD - DEBCAD: 37.010.196-0 Pág.: 2
Emissão: 22/12/2006 Consolidado em: 22/12/2006

Levantamento: CE2- CARACTERIZACAO VINCULO

Estabelecimento: 62.461.140/0001-14 - LUA NOVA IND E COM DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA

Competência: 01/2002

Lançamentos	Vlr. Lançado	Taxa %	Vlr. Aprop.	Observação
SC Salários	8.112,31	100,00	8.112,31	ALCIDES TAKANO
SC Salários	8.089,20	100,00	8.089,20	EUNICE SUMICO YONAMINE
SC Salários	8.089,20	100,00	8.089,20	HIROMI KUBOTA
SC Salários	3.108,02	100,00	3.108,02	KEIJI FUKUZAVA
SC Salários	5.358,34	100,00	5.358,34	KOITI DEIDO
SC Salários	5.778,00	100,00	5.778,00	LUIZ YOCHIAKI EDA
SC Salários	4.851,39	100,00	4.851,39	MANOEL SEJI TINEN
SC Salários	7.511,40	100,00	7.511,40	MASSAMITSU SHINZATO
SC Salários	1.947,51	100,00	1.947,51	MASSAO SHINZATO
SC Salários	8.089,20	100,00	8.089,20	TADASHI KASHIWARA
SC Salários	2.939,54	100,00	2.939,54	TAKANORI UMEDA
SC Salários	3.120,12	100,00	3.120,12	YOSHIAN HIGA
Total aprop. no Item: 01	SC Empreg/avulso		66.994,23	
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	ALCIDES TAKANO
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	EUNICE SUMICO YONAMINE
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	HIROMI KUBOTA
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	KEIJI FUKUZAVA
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	KOITI DEIDO
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	LUIZ YOCHIAKI EDA
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	MANOEL SEJI TINEN
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	MASSAMITSU SHINZATO
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	MASSAO SHINZATO
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	TADASHI KASHIWARA
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	TAKANORI UMEDA
DS Desconto Segurados	157,30	100,00	157,30	YOSHIAN HIGA
Total aprop. no Item: 11	Segurados		1.887,60	

Considerando-se que para a citada competência a tabela de contribuição dos segurados empregados é aquela constante do Anexo II à Portaria MPAS nº 1.987/2001, a sistemática de cálculo e o valor da contribuição pode ser aferida a partir das informações contidas no Relatório de Lançamentos sem grandes esforços matemáticos. Vejamos:

Anexo II

Tabela de Contribuição dos Segurados Empregado,Empregado Doméstico e Trabalhador Avulso, para Pagamento a Partir da Competência Junho de 2001

Salário-de-Contribuição (R\$)	Alíquota para Fins de Recolhimento ao INSS(%)
até 429,00	7,65
de 429,01 até 540,00	8,65
de 540,01 até 715,00	9,00
de 715,01 até 1.430,00	11,00

Aperceba-se que o limite máximo sobre o qual incide a contribuição de segurados empregados equivale a R\$ 1.430,00 e que todos os trabalhadores relacionados no levantamento CE2 – CAREACTERIZAÇÃO VÍCULO da competência 01/2002 percebem remuneração superior a esse limite máximo do salário contribuição. Implica dizer que o cálculo da contribuição dos segurados será feito pela aplicação da alíquota de 11% sobre esse limite máximo de R\$ 1.430,00 (base de cálculo do tributo), conforme quadro a seguir:

Nome do Trabalhador	Remuneração Apurada	Base de Cálculo da Contribuição	Alíquota	Contribuição do Empregado
ALCIDES TAKANO	8.112,31	1.430,00	11,00%	157,30
EUNICE SUMICO YONAMINE	8.089,20	1.430,00	11,00%	157,30
HIROMI KUBOTA	8.089,20	1.430,00	11,00%	157,30
KEIJI FUKUZAVA	3.108,02	1.430,00	11,00%	157,30
KOITI DEIDO	5.358,34	1.430,00	11,00%	157,30
LUIZ YOCHIAKI DA	5.778,00	1.430,00	11,00%	157,30
MANOEL SEJI T. NEN	4.851,39	1.430,00	11,00%	157,30
MASSAMITSU SONZATO	7.511,40	1.430,00	11,00%	157,30
MASSAO SHINZATO	1.947,51	1.430,00	11,00%	157,30
TADASHI KASHIWARA	8.089,20	1.430,00	11,00%	157,30
TAKANORI UMEDA	2.939,54	1.430,00	11,00%	157,30
YOSHIAN HIGA	3.120,12	1.430,00	11,00%	157,30

Com base no quadro acima constata-se que, ao revés do que infere a recorrente, foi devidamente considerado o limite máximo do salário de contribuição (R\$ 1.430,00) quando do cálculo do tributo, o qual correspondeu a R\$ 157,30 para todos os segurados, conforme consta do relatório de lançamentos da competência 01/2002 (levantamento CE2 – Caracterização Vínculo). Informa-se ainda que essa mesma sistemática foi replicada para os demais levantamentos e para todas as competências abrangidas na NFLD.

Decadência

Com relação à decadência, verifica-se que, no caso em apreço, o lançamento foi realizado com fundamento no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, segundo o qual o prazo decadencial das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal – STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais e editou a Súmula Vinculante nº 08, estendo os efeitos da decisão aos contribuintes em geral. A seguir, transcreve-se a parte final do voto que

decretou a inconstitucionalidade das mencionadas disposições legais e o intero teor da Súmula Vinculante:

Parte final do voto condutor da decisão do STF

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.

Os efeitos da Súmula Vinculante encontram-se previstos no artigo 103-A da Constituição Federal:

Art. 103-A O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provação, 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.

O dispositivo constitucional foi regulamentado pela Lei nº 11.417/2006 que estabelece os contornos a respeito da edição, revisão e do cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal.

Em face do texto constitucional e da Lei nº 11.417/2006, tem-se que a partir da publicação na imprensa oficial do enunciado da Súmula Vinculante nº, 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados à sua aplicação. Em razão disso e, uma

vez afastado por inconstitucionalidade o art. 45 da Lei nº 8.212/1991, cabe-nos então verificar a regra inscrita no Código Tributário Nacional CTN aplicável ao caso concreto, se seu art. 150, § 4º ou art. 173, I. Abaixo reproduzidos:

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.

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;

[...]

Sobre a regra de decadência aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, proferida no REsp nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, e portanto de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em virtude do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, é no seguinte sentido:

*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 inoce, 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, encontrase 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”, 3^a 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 imponível, 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”, 3^a ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10^a ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3^a 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. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009). (Grifos do original)

O REsp 766.050/PR encontra-se entre os precedentes da decisão consubstanciada no REsp 973.733/SC e tem seu entendimento transscrito no repetitivo do STJ. Segundo esse entendimento,

(...) em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de

quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador” (...)

Assim, com base nos nãos disposições contidas no CTN, o STJ esclareceu que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exemplo das contribuições previdenciárias, o art. 173, I aplica-se nas seguintes situações:

- a) caso não tenha havido antecipação de pagamento;
- b) nas situações em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; e
- c) na ausência de declaração prévia do débito.

De modo distinto, ocorrendo pagamento antecipado, ainda que em montante inferior ao devido, a regra decadencial a ser considerada é o § 4º do art. 150 do CTN, a menos se comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação ou, caso o pagamento tenha sido efetuado após a adoção, pelo Fisco, de regras preparatórias ao lançamento.

Sobre a ocorrência de pagamento antecipado, a Súmula CARF nº 99, de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho, esclarece:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Veja-se que a Súmula CARF nº 99 é clara no sentido de que, para as contribuições previdenciárias, o pagamento antecipado restará caracterizado no caso de recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado devido na competência do fato gerador a que se referir a autuação, “mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração”.

No caso concreto, o sujeito passivo foi cientificado da NFLD em 27/01/2007 (vide Aviso de Recebimento – AR da NFLD de fl. 145). Desse modo, tendo em vista que não se tem notícias do recolhimento antecipado de contribuições sobre a remuneração dos segurados arrolados no auto de infração, ainda que na condição de contribuintes individuais, o dispositivo do CTN em que a situação se enquadra é o art. 173, I (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Em face do exposto, constata-se que foram alcançadas pela decadência as contribuições relativas às competências até 11/2001 (e não até 12/2001 como pretende a recorrente), tendo em vista que o prazo para o pagamento das contribuições relacionadas à competência 12/2001 somente vence no mês 01/2002, mês a partir do qual o lançamento poderia ser realizado.

Dito isso, nego provimento ao recurso voluntário no que se refere à decadência.

Mérito

Dispõe a alínea “a” do art. 12 da Lei nº 8.212/1991:

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;

[...]

Além de transcrever o artigo da Lei 8.212/1991 acima reproduzido, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 estabelece no § 2º de seu art. 229 que o Auditor Fiscal pode desconsiderar o vínculo negocial e efetuar o enquadramento do trabalhador como segurado empregado, caso constate que o segurado contratado, sob qualquer denominação, preenche as condições estabelecidas para tal. Confira-se:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

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 inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

[...]

O enquadramento de determinado trabalhador como segurado empregado pressupõe a comprovação de que na relação pactuada estejam presentes os requisitos de i) pessoalidade; ii) onerosidade; iii) não eventualidade; e iv) subordinação.

Tais requisitos também podem ser extraídos da legislação trabalhista, conforme se verifica da leitura do art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT:

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

Na situação fática, relata a autoridade autuante que:

No transcorrer dos trabalhos de fiscalização da empresa constatamos que a empresa se utiliza de modo habitual da mão de obra de profissionais por ela classificados como autônomos, mas que na verdade são colaboradores empregados, em nada diferenciados dos demais trabalhadores mantidos pela empresa,

com direito inclusive ao recebimento periódico de férias e do décimo terceiro salário.

Nas situações abordadas no feito fiscal, não há qualquer dúvida quanto a natureza onerosa das relações pactuadas entre empresa e trabalhadores, restando verificar a existência ou não dos demais requisitos. Relativamente à pessoalidade, embora diga a recorrente que os segurados da previdência social laboram “*prestando consultoria inclusive com utilização de outros prestadores, empregados seus*”, não se carreou aos autos nenhum elemento de prova nesse sentido, motivo pelo qual não vejo como desconsiderar que os serviços executados pelos obreiros referido na Notificação Fiscal tenha natureza personalíssima.

Segundo relatado no recurso voluntário, os contratos são referentes a prestadores de serviço na condição de advogados, consultores, especialistas em *marketing*, militares fora da ativa e vários antigos colaboradores aposentados que passaram a ser consultores, laborando em suas residências, além de engenheiros mecânicos que são contratados como autônomos porque desenvolvem outras atividades. Ainda segundo descrito pela recorrente, “*pessoas de alta qualificação que não querem se sujeitar à subordinação clássica dos empregados e, pela qualificação e serviços já prestados ao Impugnante, passam a laborar em condições especiais*”.

Pois bem, embora conste dos instrumentos particulares de fls. 281 e ss que os contratos não geram vinculação de natureza empregatícia, isso, por si só, não tem a menor relevância, pois há que se considerar, tanto na seara trabalhista quanto tributária, o princípio da primazia da realidade, isto é, o que vale é o que acontece no mundo dos fatos e não o que está escrito. Nesse sentido, a verdade dos fatos impera sobre qualquer contrato formal e assim o sendo, diante de conflitos entre o que está escrito e o que ocorre de fato, prevalece, por óbvio, o que ocorre no mundo fatos.

Daí porque esses próprios instrumentos denunciam a natureza não eventual das relações neles estabelecidas. Veja-se o que consta do contrato de assessoria jurídica celebrado com o Sr. Alcides Takano onde, a exemplo do que acontece nos demais casos, a trabalhador desenvolve atividades contínuas, por prazo indeterminado e com percepção de remuneração fixa:

2. CLAUSULA SEGUNDA

2.1. O presente contrato terá inicio na data de sua assinatura, qual seja, 01/03/2001 e permanecerá em vigor por prazo indeterminado, podendo ser rescindido por qualquer das partes, mediante notificação, por escrito, à outra parte, com, pelo menos, 10 (dez) dias de antecedência.

3. CLÁUSULA TERCEIRA

3.1. Pelos serviços ora ajustados a CONTRATANTE pagará ao CONTRATADO a título de prestação de serviços, mediante Recibo, a importância total líquida de R\$ 6.955,00 (Seis mil, novecentos e cinqüenta e cinco reais), mensais.

Importa esclarecer que a não eventualidade não tem relação com o tempo em que o trabalhador estará à disposição da empresa, com o local onde os serviços são prestados ou com a atividade e o nível de especialização do profissional, mas com a permanente necessidade daqueles serviços pelo empregador. Na situação retratada no contrato em tela, assim como nas referentes aos outros instrumentos particulares, o contratado está à disposição da empresa, em local por ela designado, para desenvolver tarefas previamente estabelecida e de contínua necessidade. Não se trata da contratação de um profissional da área jurídica para defender determinada causa, onde teríamos por certo um contribuinte individual, mas de um empregado da área do Direito que desenvolve atividades da rotina da pessoa jurídica.

No que toca à subordinação, que é um dos mais importantes elementos caracterizadores do vínculo de emprego, temos que a constatação de sua existência não tem correlação com subordinação técnica, não se relacionando com a qualificação do obreiro, como imagina a recorrente. Também não se traduz em subordinação econômica. Melhor dizendo, não importa a condição econômica alcançada pelo trabalhador para que tal elemento reste configurado. A subordinação referida na legislação trabalhista e de custeio previdenciário trata-se de subordinação jurídica, caracterizada pelo poder conferido ao empregador para que esse exerça a direção dos trabalhos executados, orientando o modo como esse será realizado, fiscalizando e até mesmo punindo o trabalhador.

O poder diretivo, que caracteriza a subordinação, revela-se pela assunção, pelo empregador, dos riscos das atividades exercidas. Em outras palavras, por se submeter o empregador às ameaças inerentes ao desempenho do negócio jurídico, detém o poder diretivo da relação estabelecida. Assevera-se que a possibilidade de reparação de dano ocasionado pelo empregado, prevista nos contratos acostados aos autos, não lhe transfere os riscos da atividade, tampouco elide a subordinação, trata-se tão-somente de cláusula inerente à relação de emprego, expressamente prevista no § 1º do art. 462 da CLT.

Nos caso aqui examinado, os funcionários considerados pela empresa como contribuintes individuais tratam-se de trabalhadores que desempenharam pessoalmente, no período fiscalizado, atividades remuneradas mensalmente, de forma continuada e sob a direção da empresa. O fato de esses trabalhadores terem recebido valores a título de décimo-terceiro-salário e férias apenas corrobora sua condição de empregados do recorrente. Aliás, o próprio sujeito passivo admite ter alterado a situação de empregados seus para a categoria de contribuintes individuais após a aposentadoria desses, o que deixa ainda mais patente as irregularidades constatadas pelo Fisco, eis que a relação de emprego não se modifica pela mera superveniência de aposentadoria.

Além do que, não se pode olvidar da informação prestada pela autoridade autuante de que os trabalhadores aqui referidos estiveram vinculados à empresa, em períodos diversos do fiscalizado, na condição de empregados. Vejamos o que consta do relato fiscal (fl. 343):

4.2.1 - A insistência em negar a existência do vínculo empregatício decorre do fato de que tais contratos foram firmados com trabalhadores que estiveram a ela vinculados por registro de emprego, segundo dados contidos no sistema CNIS CIDADÃO da Previdência Social:

Hiromi Kubota, contratado em 01/12/2000 , esteve vinculado à contratante como empregado, de 01/02/73 a 01/02/2000. Foi considerado sem vínculo de

emprego pela intimada de 02/2000 até 12/2006, em 01/2007 foi novamente registrado como empregado.

Massamitsu Shinzato, contratado em 01/12/2000, esteve vinculado à contratante como empregado de 01/11/74 a 03/08/99. Foi considerado sem vínculo de emprego pela intimada de 08/1999 até 04/2007, em 02/05/2007 foi novamente registrado como empregado.

Massao Shiznato, contratado em 01/12/2000, esteve vinculado à contratante como empregado de 01/11/74 a 11/03/88 e de 10/06/88 a 30/06/99. Foi considerado sem vínculo de emprego pela intimada de 02/2000 a 02/2006.

Tadashi Kashiwara, contratado em 01/12/2000, esteve vinculado à contratante como empregado de 01/02/71 a 31/08/99 e de 02/01/2007 a 27/10/2008. Foi considerado sem vínculo de emprego pela intimada de 09/1999 a 09/2002.

Eunice Sumico Yonamine, contratada em 01/12/2000, esteve vinculada à contratante como empregada de 01/10/90 a 24/07/97. Foi considerada sem vínculo de emprego pela intimada de 01/1998 a 12/2005, em 02/05/2007 foi novamente registrada como empregada.

Alcides Takano, contratado em 01/03/2001, esteve vinculado à contratante como empregado, de 14/12/1978 a 20/09/1982, de 08/12/83 a 20/02/2001 e de 01/03/2002 a 10/12/2004. Foi considerado sem vínculo de emprego pela intimada de 03/2001 a 03/2002.

José Gomes da Silva, contratado em 01/09/2002, esteve vinculado à contratante como empregado de 01/07/76 a 04/03/79, de 11/06/79 a 01/05/85, de 22/04/91 a 20/07/91 e de 02/01/2007 a 02/07/2012. Foi considerado sem vínculo de emprego pela intimada de 09/2002 a 12/2004.

Dorival Costa, contratado em 01/06/2003, está vinculado à contratante como empregado desde 01/06/2006. Foi considerado sem vínculo de emprego pela intimada de 06/2003 a 06/2006.

No que concerne à assertiva trazida no recurso voluntário de que a materialização do fato jurídico tributável não teria ocorrido no caso concreto, os fundamentos aduzidos pelo sujeito passivo estão acostados na premissa de que os trabalhadores referidos na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito seriam contribuintes individuais. Contudo, restou demonstrado que tais obreiros enquadram-se na categoria de segurado empregado, não havendo como considerar os argumentos suscitados na peça recursal a esse respeito.

Sem razão a recorrente também nesse ponto.

Decisões Administrativas e Doutrina

Relativamente às decisões administrativas exaustivamente transcrita no apelos da contribuinte, há que se dizer que essas se aplicam às partes envolvidas nas lide a que se referem e que, por terem sido adotadas em contextos fáticos diversos, não acodem à recorrente. O mesmo se aplica à doutrina suscitada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho