



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

Processo nº 15521.000192/2009-99
Recurso nº 889041 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.628 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria CONT. PREV. VÍNCULO.
Recorrente MUNICÍPIO DE CAMPOS DOS GOYTACAZES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na presença

de elementos que atestam o dolo eventual de sonegação, é de ser aplicada esta última regra.

VÍNCULO TRABALHISTA COM ENTE PÚBLICO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS QUE NÃO SÃO AFETADOS PELA SÚMULA 363 DO TST.

O reconhecimento da relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias é independente do exame na Justiça Trabalhista. Apesar de o Enunciado nº 363 do TST estabelecer que o contrato nulo não gera nenhum efeito trabalhista, remanesce o dever de recolher as contribuições previdenciárias referentes ao serviço prestado.

TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA 4 DO CARF E ART. 34 DA LEI 8.212/91.

Em conformidade com a Súmula do CARF, é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, nas preliminares, na questão da decadência, devido a aplicação da regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes- Declaração de voto

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

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

Autenticado digitalmente em 19/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 04/07

/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assin

ado digitalmente em 19/06/2012 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 06/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Trata-se de Lançamento por meio de Auto de Infração, lavrado em 28/10/2009, por ter o contribuinte acima identificado, segundo Relatório Fiscal da Infração, fls. 65/82, deixado de recolher contribuições previdenciárias sobre rubricas remuneratórias de trabalhadores cujo vínculo empregatício foi atribuído ao ente fiscalizado, nas competências 01/2004 a 12/2004, tendo resultado na constituição de crédito tributário de R\$ 15.965.362,13.

A autoridade fiscal apurou que havia divergências entre os valores declarados em GFIP e alguns registros de elementos de despesas referentes a remunerações do ente fiscalizado e suas fundações. Tal diferença totalizava R\$ 242.566.675,77. Como o ente fiscalizado possui regime próprio de previdência, foi descontado o valor que serviu de base de cálculo para as contribuições ao regime próprio, tendo sido verificada uma diferença remanescente de R\$ 139.427.603,67. Posteriormente, a própria recorrente admitiu problemas em suas GFIP ao informar que: *"segue em anexo CD com arquivos das folhas que encontramos para justificar a diferença entre os empenhos e valores de folhas de 2004, e que ainda não haviam sido enviados, contendo os pagamentos efetuados aos RPA's e Indenizações de Plano de Cargos e Salários pagos aos Estatutários, sendo encontrada uma diferença de R\$ 101.824.942,62."*

No curso do procedimento fiscal ficou evidenciado que algumas rubricas, constantes do item 3.1 do relatório fiscal de fls. 71, que deveriam integrar a base de cálculo das contribuições não foram oferecidas à tributação pela impugnante. São elas:

- Grat. Lei 7298/2002;
- Venc. Não recebido;
- PG AD CLT
- Verba representação;
- Jeton
- Ret
- Abono Lei 6505/97;

A fiscalização apresentou, para cada uma das rubricas, as razões pelas quais considerava que integravam a base de cálculo do tributo.

O levantamento englobou as seguintes pessoas jurídicas:

PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMPOS DOS GOYTACAZES
— CNPJ 29.116.894/0001-61;

FUNDAÇÃO TEATRO MUNICIPAL TRIANON — CNPJ
04.511.596/0001-45;

FUNDAÇÃO DR JOÃO BARCELLOS MARTINS — CNPJ 31.506.306/0001-48;

FUNDAÇÃO MUNICIPAL DA INFÂNCIA E DA JUVENTUDE — CNPJ 36.282.655/0001-47; e

FUNDAÇÃO CULTURAL JORNALISTA OSWALDO LIMA — CNPJ 29.898.145/0001-33.

Apesar de o levantamento referir-se, formalmente, a várias pessoas jurídicas, entendeu a fiscalização que *"o vínculo empregatício/trabalhista, como definido pelo artigo 3º da CLT, está evidenciado pela prestação de serviços não eventual ao município, sob a sua dependência e mediante salário"*. Entende pois que tais trabalhadores estão meramente lotados/cedidos às fundações, ficando caracterizada a dependência econômica do trabalhador, uma vez que era o município quem pagava seus salários e era o responsável pelas apurações e retenções previdenciárias sobre a folha da municipalidade, bem como era quem contratava e promovia as rescisões.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 29/10/2009, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 85/96, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 11ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, no Acórdão de fls. 104/1222, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 15/09/2010, fls. 124.

O recurso voluntário, protocolizado em 15/10/2010, fls. 125/136, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

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

Não teria ocorrido dolo de sonegação de modo a justificar a aplicação do art. 173, inciso I do CTN. Admite que poderia ter ocorrido, por parte dos servidores municipais responsáveis, a interpretação errônea da legislação tributária no que concerne aos créditos, alíquotas e bases de cálculo.

Teria ocorrido duplicidade de cobrança, uma vez que existe outro AI para o mesmo período constante do processo 15521.000193/2009-33. Os dois casos teriam mesmo fato gerador, mesma base legal e idênticos períodos.

Sustenta que deve ser aplicada ao caso o conteúdo da Súmula TST 363 para considerar nula a contratação de servidores sem concurso público. Sendo nula a contratação, o trabalhador não estaria enquadrado em qualquer das hipóteses de segurado da previdência social.

Argumenta que não pode existir solidariedade entre o Município e as Fundações. Aponta que não foram incluídas nos atos procedimentais as Fundações Municipais, com base no Parecer da Consultoria Jurídica do MPS nº 2.376/2000.

Insiste que o fato da folha de pagamento ser gerada e paga pela prefeitura não significa que o Município seja responsável pela obrigação previdenciária. Tais Fundações tem personalidade jurídica própria, patrimônio e receita orçamentária prevista em lei, com

obrigações e responsabilidades previamente definidas e que não foram intimados do Auto de Infração, deixando viciada a relação processual. Destaca que o seu caráter autônomo fica evidenciado através da entrega individualizada das GFIP 's. Entende que não ficou comprovada vinculação direta.

Alega a centralização de atividades para facilitar operações administrativas. Aponta que a solidariedade do art. 124, II, CTN, não é passível de presunção.

Argumenta que a cobrança de tributos não foi efetuada de acordo com o art. 112 do CTN c/c art. 475-B do Código de Processo Civil.

Destaca que a fiscalização tem dever/poder de fiscalizar não somente através de informações mas também *in loco*, o que não ocorreu. Alega que suas respostas foram desconsideradas em detrimento do arbitramento.

Entende que a Taxa Selic não pode ser aplicada, pois utiliza componentes e cálculos não especificamente previstos em lei, mas em norma do BACEN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“[Art. 26-A](#). No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Acatando tais imposições constitucionais e legais, o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais insiste na referida vedação, bem como já foi editada Súmula do Colegiado sobre o assunto, conforme podemos conferir a seguir:

“Portaria MF nº 256, de 23 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Portanto, deixamos de apreciar todos os argumentos da recorrente fundados em discussão sobre constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Nulidade por inconsistências no lançamento

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

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

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

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

esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

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

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

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

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

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

(...).

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

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

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia

ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

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

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

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

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do

prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A fiscalização apontou dois motivos para a aplicação do art. 173, inciso I do CTN: inexistência de pagamento antecipado e ocorrência de dolo e sonegação.

A conclusão sobre a inexistência de pagamento antecipado, entretanto, não é corroborada pela análise do RADA de fls. 12/15. Observamos que foram apropriadas guias de recolhimentos nos períodos que interessam para a discussão da decadência, 01 a 09/2004. Portanto, afastamos esse motivo para aplicação do art. 173, inciso I. A decisão *a quo* chegou a idêntica conclusão.

Entretanto, a existência de dolo eventual de sonegação foi muito bem fundamentada em fls. 78/80 do relatório fiscal. Para o dolo eventual, o agente deve conhecer o resultado e assumir o risco de produzi-lo. O elemento volitivo está não no resultado mas na assunção do risco. *In casu*, a fiscalização entendeu que a repetição da conduta omissiva por mais de um ano associado aos altos valores destas –dezenas de milhões de reais – formavam um conjunto indiciário convergente que autorizava a conclusão da existência de dolo eventual. Vejamos alguns trechos do relatório fiscal:

Restou suficientemente claro, no ver desta Fiscalização, que o contribuinte, ao manter, conscientemente, por mais de ano, em suas folhas de pagamento trabalhadores com informações

cadastrais incompletas, impedindo-os, por conseguinte, de serem incluídos em GFIP e no cadastro de segurados do INSS, pretendeu o resultado ora verificado, qual seja, a redução de tributo (contribuição previdenciária) devido, apropriando-se do mesmo, em última análise. Acabou assumindo, deliberadamente, o risco na consecução do resultado.

Alia-se ao fato acima, a circunstância de o contribuinte, que conta/contou com um orçamento superior a R\$ 630.000.000,00, repita-se, seiscentos e trinta milhões, não ter — conscientemente — a integral identificação (informações cadastrais) dos beneficiários de pagamentos significativos efetuados a título de remuneração a trabalhadores. Corroboram a assertiva acima, os relatórios produzidos pela Corte de Contas deste Estado, no que toca, ainda, às demais rubricas contábeis naquele período.

É certo que em crimes de sonegação fiscal, por vezes, a imperícia ou desconhecimento sobre a aplicação da legislação tributária associada à negligência na busca pelo conhecimento técnico necessário pode ser confundida com o dolo eventual. Numa empresa com poucos funcionários ou num pequeno município estaríamos mais próximos da imperícia e da negligência. No entanto, para um município com mais de 9 mil servidores, o senso comum aponta para a existência de servidores com formação técnica adequada para a interpretação e aplicação da legislação tributária. Ou seja, a imperícia e a negligência não é o que normalmente se espera para o caso. Tivesse a recorrente demonstrado que especificamente no presente caso o servidor designado possuía deficiências em sua formação poderíamos cogitar de atuação culposa e não dolosa, mas isso não ocorreu. Portanto, a repetição da conduta associada ao alto valor envolvido faz emergir a evidência da vontade do agente, representando a administração pública municipal, de diminuir o ônus tributário do ente federativo.

Havendo elementos para considerarmos a existência de dolo eventual de sonegação, temos como correta a aplicação do art. 173, inciso I, o que afasta a decadência em relação aos fatos geradores de 2004.

Duplicidade de lançamento

A inexistência de duplicidade no lançamento foi muito bem esclarecida na decisão *a quo*, conforme transcrevemos a seguir:

9. A defendente aponta acerca de suposta duplicidade no que se refere aos autos de infração 37.252.781-7 e 37.252.782-5, onde alega ter verificado ocorrência de fato gerador igual, mesma base legal e competência concomitante. Porém não resta razão A empresa no tocante a existência de duplicidade de lançamento conforme a seguir exposto:

9.1. No presente Auto de Infração DEBCAD 37.252.782-5 foi lançado como um dos fatos geradores apurados, as

contribuições de segurados empregados NÃO RETIDAS e NÃO RECOLHIDAS, no período de 01/2004 a 12/2004 e 13/2004.

9.2. No Auto de Infração DEBCAD 37.252.781-7 foi lançado como fato gerador apurado, as contribuições de segurados empregados RETIDAS e NÃO RECOLHIDAS, no período de 01/2004 a 12/2004 e 13/2004, tendo sido caracterizado a ocorrência de apropriação indébita.

9.3. No Termo de Verificação Fiscal, As fls. 73, os auditores responsáveis se referem A estas diferenças ao disporem de forma cristalina: Onde a coluna "SEGURADO 168-A" corresponde à retenção da contribuição do segurado empregado pelo fiscalizado, deduzidos os valores desta mesma contribuição declarada em GFIP, e lançado no Auto de Infração n. 37.252.781-7. Já o valor "SEGURADO APURADO" corresponde à diferença de contribuição do segurado apurada por esta auditoria, considerando as rubricas citadas acima (item 3.1), porém não consideradas pelo contribuinte como incidentes de contribuição do segurado e, portanto, componentes do salário-de-contribuição do segurado.

9.4. Portanto, como pode ser extraído dos processos, dos quais a impugnante foi devidamente cientificada, " não pairam dúvidas acerca da inexistência de duplicidade de cobrança, ficando claro o pleno acesso da Impugnante a todas as informações fornecidas.

Logo, há identidade de períodos, mas os aspectos material e subjetivo dos fatos geradores são diferentes, o que permite afastarmos a alegação de lançamento em duplicidade.

Solidariedade

A recorrente insurge-se contra a solidariedade entre município e suas fundações. No entanto, a fiscalização não atribuiu responsabilidade com solidariedade para o Município, mas sim verificou que o vínculo de trabalho se dava diretamente com o ente federativo e não com suas fundações. Prejudicados portanto, tais argumentos da recorrente, como já havia sido apontado na decisão *a quo*.

Súmula 363 do TST

A recorrente alegou que a Súmula 363 do TST considera nula a contratação de servidor público sem a prévia aprovação em concurso público e que tal nulidade impediria a cobrança da contribuição previdenciária. Ocorre que tal nulidade não afeta a obrigação da recorrente de recolher a contribuição previdenciária sobre a remuneração dos trabalhadores cujos vínculos foram a ela atribuídos. Mais uma vez a decisão *a quo* tratou o assunto com proficiência, senão vejamos:

11.5. Assim, uma vez verificada a ocorrência dos fatos geradores, tem o auditor fiscal o dever indeclinável de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, § único do CTN. Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, (Curso de Direito Tributário, 14a ed., Ed. Saraiva, 1995, p. 223) "vinculada é a atividade que não pode se separar da legalidade, tanto no que diz respeito ao conteúdo, quanto no que diz respeito a forma."

11.6. Este é o entendimento consolidado do Colendo Superior Tribunal de Justiça. Cabe trazer à baila a manifestação exarada pelo eminente Ministro CASTRO MEIRA, quando do julgamento do REsp nº 575.086/PR, em 21/03/2006, verbis :

"O reconhecimento da relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias é independente do exame na Justiça Trabalhista. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes e fiscais tem competência para reconhecer o vínculo trabalhista, porém, somente para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento da contribuição previdenciária, mas a Justiça do Trabalho cabe reconhecer o vínculo trabalhista e os direitos advindos. O agente fiscal do INSS exerce atos próprios quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados, podendo submeter-se tal avaliação administrativa ou judicial." (grifei)

(...)

11.8. Na Rcl 7940 / PA — PARA — RECLAMAÇÃO - Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, com julgamento em 13/05/2009, temos o seguinte posicionamento acerca da matéria:

Compulsando-se os autos, verifico que a reclamação trabalhista nº 00394-2005- 105-08-00-6 foi julgada parcialmente procedente, tendo o Juízo do Trabalho se manifestado sobre contribuições previdenciárias e fiscais nos seguintes termos:

“(.)

Apesar de o Enunciado nº 363 do TST estabelecer que o contrato nulo não gera nenhum efeito trabalhista, salvo quanto ao pagamento do equivalente aos salários dos dias efetivamente trabalhados e depósitos do FGTS, entendo que remanesce o dever de recolher as contribuições previdenciárias referentes ao

serviço prestado. Com efeito, a Contribuição Previdenciária tem como fato gerador a prestação de serviços, com ou sem vínculo de emprego, logo, apesar de não haver o reconhecimento da relação de emprego, por força da prestação de serviço, deve haver o recolhimento previdenciário sobre os salários pagos.

Em matéria tributária não há relação entre a configuração da obrigação e a licitude do ato, conforme preconiza o CTN. Assim, deverá o reclamado(a) comprovar nos autos as contribuições a Previdência durante todo o contrato de trabalho, no prazo de até 30 dias após o trânsito em julgado da decisão, sob pena de liquidação e execução.(...)

Os argumentos da recorrente em nada acrescentam ou modificam os méritos dos fundamentos de decidir da primeira instância, o que nos induz à conclusão de que o recurso deve ser improvido nesse aspecto.

Caracterização do contrato de trabalho. Presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade.

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

DOS CONTRIBUINTES

Seção I

Dos Segurados

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

I - como empregado:

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

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

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

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições

de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

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

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

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

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

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

Passemos à análise fática do caso dos autos.

A fiscalização apontou em seu relatório os motivos que a levaram a concluir pela presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, ao passo que a recorrente nada acrescenta com relação a isso, apesar de constar explicitamente no relatório fiscal e na decisão *a quo* que era este o principal aspecto que interessava para o lançamento. Entre os fatos que atestam a existência de relação de emprego diretamente com o Município, ressaltamos que restou evidenciado que era o ente federativo que detinha a palavra final na contratação, cessão e demissão dos trabalhadores, bem como era este que providenciava os respectivos pagamentos, o que faz emergir a subordinação jurídica, principal elemento para a caracterização da relação direta de emprego. De igual forma, os demais elementos são facilmente identificáveis no caso.

Assim, não vislumbramos qualquer reparo a fazer no trabalho fiscal.

Legalidade da Taxa SELIC como juros de mora

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, conforme podemos conferir a seguir:

Súmula CARF N.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais..

Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao **Recurso Voluntário**.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Declaração de Voto

1. Em consonância com o relatado na Sessão passada desta Turma, trata-se de recurso voluntário interposto pelo MUNICÍPIO DE CAMPOS DOS GOYTACAZES.

2. Segundo narrado pelo relatório fiscal trata-se de lançamento da municipalidade por ter deixado de recolher contribuições previdenciárias sobre rubricas remuneratórias de trabalhadores cujo vínculo empregatício foi atribuído ao ente fiscalizado, nas competências 01/2004 a 12/2004.

3. O Acórdão de primeira instância, da 11ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, julgou a impugnação improcedente(ff. 104 a 122).

4.O Conselheiro relator apontou como razão para o afastamento da decadência em relação aos fatos geradores de 2004, e aplicação do art. 173, inc. I do CTN a existência de dolo eventual de sonegação, *verbis*:

“Entretanto, a existência de dolo eventual de sonegação foi muito bem fundamentada em fls. 78/80 do relatório fiscal. Para o dolo eventual, o agente deve conhecer o resultado e assumir o risco de produzi-lo. O elemento volitivo está não no resultado mas na assunção do risco. In casu, a fiscalização entendeu que a repetição da conduta omissiva por mais de um ano associado aos altos valores destas –dezenas de milhões de reais – formavam um conjunto indiciário convergente que autorizava a conclusão da existência de dolo eventual. Vejamos alguns trechos do relatório fiscal:

Restou suficientemente claro, no ver desta Fiscalização, que o contribuinte, ao manter, conscientemente, por mais de ano, em suas folhas de pagamento trabalhadores com informações cadastrais incompletas, impedindo-os, por conseguinte, de serem incluídos em GFIP e no cadastro de segurados do INSS, pretendeu o resultado ora verificado, qual seja, a redução de tributo (contribuição previdenciária) devido, apropriando-se do mesmo, em última análise. Acabou assumindo, deliberadamente, o risco na consecução do resultado.

Alia-se ao fato acima, a circunstância de o contribuinte, que conta/contou com um orçamento superior a R\$ 630.000.000,00, repita-se, seiscentos e trinta milhões, não ter — conscientemente — a integral identificação (informações cadastrais) dos beneficiários de pagamentos significativos efetuados a título de remuneração a trabalhadores. Corroboram a assertiva acima, os relatórios produzidos pela Corte de Contas deste Estado, no que toca, ainda, às demais rubricas contábeis naquele período.

É certo que em crimes de sonegação fiscal, por vezes, a imperícia ou desconhecimento sobre a aplicação da legislação tributária associada à negligência na busca pelo conhecimento técnico necessário pode ser confundida com o dolo eventual. Numa empresa com poucos funcionários ou num pequeno município estaríamos mais próximos da imperícia e da negligência. No entanto, para um município com mais de 9 mil servidores, o senso comum aponta para a existência de servidores com formação técnica adequada para a interpretação e aplicação da legislação tributária. Ou seja, a imperícia e a negligência não é o que normalmente se espera para o caso. Tivesse a recorrente demonstrado que especificamente no presente caso o servidor designado possuía deficiências em sua formação poderíamos cogitar de atuação culposa e não dolosa, mas isso não ocorreu. Portanto, a repetição da conduta associada ao alto valor envolvido faz emergir a evidência da vontade do agente, representando a administração pública municipal, de diminuir o ônus tributário do ente federativo”.

5. O Superior Tribunal de Justiça, através da Primeira Seção, quando do julgamento do REsp nº 973.733/SC, submetido ao regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil, consolidou o entendimento de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se a partir 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 pagamento não é realizado, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

6. O relator entendeu que, sendo o contribuinte um município com mais de 9 mil servidores, associada ao alto valor envolvido, o “senso comum” aponta para a evidência da vontade da administração pública municipal de diminuir a carga tributária federal.

7. Como é cediço, o dolo de sonegação é específico, não se esgotando somente na falta de recolhimento, isto significando que, além da existência do débito, deve-se demonstrar a intenção específica ou vontade deliberada de pretender algum benefício com a supressão ou redução tributária, já que o contribuinte “podia e devia” realizar o recolhimento (cf. STJ: AgRg no REsp 695.487/CE, Rel. Min^a. Maria Thereza de Assis Moura, DJe 30/11/2009).

8. Inexiste, portanto, a figura do dolo eventual para caracterização do *dies a quo* do prazo decadencial.

9. Há, então, a necessidade de prova do elemento volitivo específico para caracterização do ilícito, o que autorizaria a aplicação do art. 173, I do CTN.

10. Por essa razão, divirjo do relator, a fim de aplicar a decadência ao caso nos termos do art. 150, §4º do CTN.

CONCLUSÃO

11. Ante ao exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para aplicar a decadência em relação aos fatos geradores de 2004.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Conselheiro