



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17460.000927/2007-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.163 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2021
Recorrente MUNICÍPIO DE BOTUCATU - PREFEITURA MUNICIPAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/2001

INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE DINHEIRO OU BENS PARA ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA VINCULANTE Nº 21 DO STF.

O Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa. O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante nº 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento

antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

DECADÊNCIA. DÉBITO ANULADO POR VÍCIO FORMAL.

O direito da Fazenda Pública constituir seus créditos tributários extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, a teor do que dispõe o artigo 173, inciso II do Código Tributário Nacional.

CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia, não poderá o Auditor Fiscal enquadrar os prestadores de serviços como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ n.ºs 330/1995 e 1652/1999.

RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA OU EMPREITADA. NÃO CONFIGURAÇÃO DA SUBORDINAÇÃO.

As empresas tomadoras de serviços mediante empreitada ou cessão de mão de obra encontram-se obrigadas a reter e a recolher 11% do valor da nota fiscal (art. 31 da Lei nº 8.212/1991). Para que o serviço se enquadre como cessão de mão-de-obra, é necessário que seja prestado em caráter contínuo (necessidades contínuas da empresa), com subordinação das pessoas físicas prestadoras a tomadora dos serviços e que esteja expressamente arrolado no rol previsto no art. 31, §4º da Lei nº 8.212/1991 ou do art. 219, §2º do Decreto nº 3.048/1999, sem o que não lhe será aplicado o regime jurídico previsto no caput do art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

É dever do Fisco investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo demonstrar a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal de forma clara e precisa, principalmente em virtude do princípio da tipicidade cerrada e da verdade material albergada no processo administrativo fiscal. A não demonstração por parte da autoridade administrativa dos fatos e motivos que a conduziram à lavratura do Auto de Infração, refere-se ao conteúdo do ato administrativo, que tem como consequência a contaminação do lançamento por vício material por falha nos pressupostos intrínsecos.

REITERAÇÃO GENÉRICA DE ARGUMENTOS DA IMPUGNAÇÃO. FALTA DE CONTESTAÇÃO. ALEGAÇÃO INÓCUA.

É inócua a alegação genérica que reitera os termos da impugnação quando essa foi parcialmente deferida e, na parte indeferida, são trazidos diversos argumentos não rebatidos na peça recursal.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento: (i) os valores relativos a pagamentos feitos a pessoas físicas e jurídicas que foram considerados segurados empregados; (ii) os valores relativos à retenção sobre os serviços prestados por empresas mediante cessão de mão de obra; e (iii) os valores dos pagamentos de cursos a funcionários. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro quanto aos pagamentos de cursos a funcionários.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 535 e ss).

Pois bem. Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a Prefeitura Municipal de Botucatu, no valor de R\$ 2.512.625,34 (dois milhões quinhentos e doze mil seiscentos e vinte e cinco reais e trinta e quatro centavos), consolidado em 28.09.2006.

De acordo com o Relatório Fiscal e Anexos, de fls. 250/293, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à parte patronal, inclusive a destinada ao Seguro de Acidentes do Trabalho (até 06/97) e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultantes dos riscos ambientais do trabalho (a partir de 07/97), incidentes sobre valores pagos a: - prestadores de serviços pessoa física; - segurados enquadrados como empregados pela fiscalização; - prestação de serviços de pessoa jurídica; - salário indireto.

Segundo o Relatório Fiscal, as contribuições lançadas incidiram sobre os valores de Recibos ou Notas Fiscais de Prestação de Serviços, que compõem processos de Prestação de Contas de Adiantamento, sendo referentes ao período 01/1995 a 12/2001.

Esclarece o mencionado Relatório, que os servidores que possuem Contas de Adiantamento tornam-se os ordenadores de Despesa, revestindo-se das funções e das responsabilidades das compras de materiais e serviços, das licitações e do encaminhamento dos documentos sobre os quais poderiam incidir tributos, às divisões competentes para o seu devido recolhimento.

Os adiantamentos empenhados são feitos a pessoas ocupantes de cargos comissionados, diretores, chefes de seção, para as despesas de funcionamento das respectivas seções, em nome da Prefeitura Municipal. As despesas efetuadas são demonstradas em processos de Prestação de Contas, juntando comprovantes, sendo as mesmas encaminhadas para aprovação do Prefeito Municipal. O Auditor Fiscal informa que, ao analisar os processos de prestação de contas, deparou-se com as seguintes situações:

A) Despesas realizadas e desprovidas de processo de inexigibilidade, conforme descrito às fls. 255/257;

B) Despesas com diversas irregularidades, conforme descrito às fls. 257/260.

Os fatos geradores das contribuições lançadas na notificação, são:

- Prestação de Serviços Pessoa Física — Serviços de tapeçaria, mecânica, palestrante, funilaria, advocacia, locução, motorista, serviços de som, etc...

Os lançamentos tiveram por base os valores constantes dos Recibos e das Notas Fiscais de Serviços Prestados, emitidas por pessoas físicas, para realização de serviços eventuais, constantes das Notas de Pagamento, Notas de Empenho, Notas Extraorçamentárias de Empenho devidamente contabilizadas em contas próprias.

Não houve recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor dos serviços prestados.

- Enquadramento como Empregado: Nesta situação encontram-se, por exemplo, os Guardas Mirins e os músicos da Corporação Musical e da Orquestra Sinfônica e integrantes do Coral.

As contribuições incidiram sobre valores pagos a trabalhadores que não apresentavam qualquer tipo de relação com o Órgão Público e que, em decorrência dos elementos verificados pela Junta Fiscal, constatou-se serem empregados. Estes segurados prestaram serviços não-eventuais, tais como, atividades burocráticas (Guardas Mirins) e funções inerentes à Secretaria de Cultura (músicos).

A fiscalização norteou-se em critérios de amostragem, levando em consideração que as atividades eram desenvolvidas tendo em vista o objetivo do Órgão Público, que remunerou tais profissionais para exercê-las, sendo que deveria manter pessoal regular próprio para realizá-las.

O lançamento teve por base os valores constantes das Notas de Pagamento, Notas de Empenho, devidamente contabilizadas em contas próprias, e estão sendo exigidas integralmente todas as contribuições, vez que a Prefeitura Municipal não efetuou qualquer recolhimento.

Acrescenta que a dependência reconhecida pela Lei e por jurisprudência é a jurídica. A subordinação é o estado de sujeição em que se coloca o empregado em relação ao empregador, aguardando ou executando suas ordens. A natureza dos serviços prestados comporta verdadeira pessoalidade, o que se verifica com bastante clareza nos serviços realizados. Cumpre-

se ordens de seu contratante, estando, desta forma, configurados a subordinação, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade.

Ressalta que é inerente à função de fiscalizar verificar o vínculo entre a empresa fiscalizada e as pessoas físicas que lhe prestam serviços, independentemente da forma como foram contratadas.

• Cessão de Mão-de-Obra: -tipos de serviços prestados: Serviços de som, transporte de atletas, serviços não especificados, etc...

A fiscalização esclarece que encontrou Notas Fiscais com diversas irregularidades, fato corroborado pelo Tribunal de Contas do Estado quando de suas auditorias anuais, dentre outras, data de emissão anterior à data de autorização para confecção do talão da qual faz parte, evidenciando que a mesma serviu unicamente para acobertar suposta irregularidade.

Serviram de base para o lançamento, os Processos de Prestação de Contas de Adiantamento, Notas Fiscais de Serviços, Recibos e outros documentos.

De acordo com os relatórios que integram a NFLD, fls.04/241, o crédito é composto pelos seguintes levantamentos e lançamentos:

ATN — AUTÔNOMOS ATE 1298 — Pagamento de Autônomo

AUT — AUTÔNOMOS POS 1298 - Pagamento de Autônomo

FP1 — PGTO DE CURSOS A FUNCIONÁRIOS — Remuneração (cursos de informática, enfermagem, saúde pública, audiologia)

FPO - PGTO DE CURSOS A FUNCIONÁRIOS - Remuneração (cursos de informática, enfermagem)

FT1 — FRENTE DE TRABALHO — Salários (pagos a diversos conforme Relação Folha de Pagamento)

GM — GUARDA MIRIM - Remuneração

GM1 — GUARDA MIRIM - Remuneração

N01 — CARACT.C. EMPREGADO — Remuneração e Salários

NO — CARACTERIZAÇÃO C. EMPREGADO - Salários

P01 — PC1298 FREDI W. PIMENTEL — Remuneração e Pagamento de Autônomo

P02 — PC1298 JOSE ROBERTO IAMUNDO - Remuneração

P03 - PC1298 ISABEL C. G. OLIVEIRA - Remuneração e Pagamento de Autônomo

P04 - PC1298 HABIB NEDER - Remuneração e Pagamento de Autônomo

P05 - PC1298 JOSE CARLOS DE SOUZA - Remuneração

P06 - PC1298 ANA CRISTINA O. GOMES - Remuneração e Pagamento de Autônomo

P07 - PC0199 ANA CRISTINA O. GOMES - Remuneração e Pagamento de Autônomo

P08 - PC1298 FERNAO HELIO C. LEITE - Remuneração e Pagamento de Autônomo

P09 — PC0199 FERNAO HELIO C. LEITE - Remuneração e Pagamento de Autônomo

P10 — PC1298 VITOR MONTEIRO - Remuneração

P11 — PC1298 AUREA G. Z. CALIXTO - Remuneração

P12 — PC0199 AUREA G. Z. CALIXTO - Remuneração e Pagamento de Autônomo

P13 — PC1298 JOSE ROBERTO VAZ - Pagamento de Autônomo

P14 — PC1298 PAULO HENRIQUE ROCHA - Remuneração

- P15 — PC1298 DEISE P. A. CONEGLIAN - Remuneração
- P16 — PC1298 JOAO ALBERTO ROSSI - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P17 — PC0199 JOAO ALBERTO ROSSI - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P18 — PC1298 MARCOS B. SANTOS JR. - Remuneração
- P19 — PC1298 JANDIRA DOS S. MOREIRA - Remuneração
- P20 — PC1298 NIVALDO F. VIZOTTO - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P21 — PC0199 NIVALDO F. VIZOTTO - Remuneração
- P22 — PC1298 JOAO CARLOS SOUZA - Remuneração
- P23 — PC0199 JOAO CARLOS DE SOUZA - Remuneração
- P24 — PC1298 MARIA ALICE B. BARROS - Remuneração
- P25 — PC0199 MARIA ALICE B. BARROS - Remuneração
- P26 — PC1298 NOELI M. VICENTINI - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P27 — PC0199 NOELI M. VICENTINI - Pagamento de Autônomo
- P28 — PC1298 NIVALDO JOSE CRUZ - Remuneração
- P29 — PC0199 NIVALDO JOSE CRUZ - Remuneração
- P30 — PC1298 OTTONI L. TONIN - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P31 — PC1298 RENE ALVES ALMEIDA - Remuneração
- P32 — PC0199 RENE ALVES DE ALMEIDA - Remuneração
- P33 — PC1298 ROSA M. POPOLO SILVEIRA - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P34 — PC0199 ROSA M. POPOLO SILVEIRA - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P35 — PC1298 RITA MÁRCIA L. S. GERALDO - Remuneração
- P36 — PC0199 RITA M. L. S. GERALDO - Remuneração
- P37 — PC1298 VANDA TIAGO ZAMUNE - Remuneração
- P38 — PC0199 VANDA T. S. ZAMUNER - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P39 — PC0199 ROSELI BUSCAROLI - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P40 — PC0199 LUIZ ROBERTO GOMES - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P41 — PC0199 EUGENIO GONÇALVES - Remuneração
- P42 — PC1298 ANTONIO NICOLOSI - Pagamento de Autônomo
- P43 — PC0199 ANTONIO NICOLOSI - Pagamento de Autônomo
- P44 — PC0199 PEDRO LOSI NETO - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P45 — PC0199 FERNAO HELIO LEITE - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P46 — PC1298 ROGERIO JOSE DALIO - Remuneração
- P47 — PC0199 ROSANA MINHARRO - Remuneração
- P48 — PC0199 JOSE ARTEMIO MONTANHA - Remuneração e Pagamento de Autônomo
- P49 — PC0199 HELIO DE SOUZA - Pagamento de Autônomo
- P50 — PC0199 DANIELA D. ZACHARIAS - Pagamento de Autônomo
- P51 — PC0199 FRANCISCO W. NETO - Remuneração
- P52 — PC0199 JOAO CARLOS DE SOUZA - Remuneração

P53 — PC0199 DANIELA D. ZACHARIAS - Retenção
P54 — PC0199 DANIELA D. ZACHARIAS - Retenção
P55 — PC0199 HELIO DE SOUZA - Retenção
P56 — PC0199 HELIO DE SOUZA - Retenção
P57 — PC0199 LUIZ ROBERTO GOMES - Retenção
P58 — PC0199 LUIZ ROBERTO GOMES - Retenção
P71 - PC0199 ANA CRISTINA O. GOMES - Retenção
P72 - PC0199 ANA CRISTINA O. GOMES - Retenção
P73 - PC0199 ANA CRISTINA O. GOMES - Retenção
P74 - PC0199 ANA CRISTINA O. GOMES - Retenção

De acordo com o Relatório Fiscal, a NFLD em questão foi lavrada para substituir parte do crédito contido na NFLD 35.564.940-3/2003, tomada nula conforme Acórdão Decisório n.º 1.292/2005, de 22/06/2005, da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social.

O Município de Botucatu foi intimado em 18/10/2006, e apresentou impugnação com documentos anexos, de fls.303/448, cujos argumentos são reproduzidos abaixo, em síntese:

- (a) Inobservância do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF, uma vez que a efetiva fiscalização in loco não foi realizada no prazo estabelecido pelo mesmo.
- (b) Os lançamentos de débitos objeto das NFLD n. 35.564.940-3 e 35.564.941-1 foram julgados nulos e, portanto, não podem ser aproveitados para apuração de débitos.
- (c) Prescrição quinquenal do crédito lançado, com base no Decreto-Lei n.º 20.910/1932 e no artigo 174 do Código Tributário Nacional — CTN.
- (d) Necessidade de perícia tendo em vista que o Auditor não compareceu à sede da Prefeitura para realizar a fiscalização e que os débitos lançados são indevidos.
- (e) Cerceamento de defesa em razão de ausência de fundamentação legal e pela falta de demonstração da base de cálculo e das alíquotas aplicadas. E ainda, pela formalização de várias NFLD's da mesma empresa e de servidores titulares de Conta Adiantamento, regulamentada pela Lei Municipal n.º 1.755/71, que também dificultou a defesa do Município, violando o inciso LV do artigo 50 da Constituição Federal e tomando nulo o ato administrativo como nas auditorias anteriores.
- (f) Afirma que o auditor do INSS não tem competência para averiguar despesas realizadas com dispensa do processo licitatório, tendo em vista a própria Lei 8.666/93 (artigo 62), sendo a competência para verificação do procedimento licitatório do Tribunal de Contas.
- (g) No mérito, aduz que as diligências pagas para os oficiais de justiça referem-se a ressarcimento de despesas referentes a diligências para cumprimento de Mandado Judicial, não podendo ser aceita sua caracterizados como autônomos, por serem funcionários do Estado, regidos por lei estadual. Improcede o levantamento por tratar-se de ressarcimento de despesas e não de prestação de serviço, constante na conta do servidor Antônio Henrique Nicolosi Garcia.
- (h) Falta amparo legal para o levantamento, como diárias das despesas com viagens, de valores das contas adiantamentos de servidores, utilizadas para cobrir despesas das Secretarias.
- (i) Transcreve o artigo 10 da Lei Municipal n.º 1.775/71, alegando ser totalmente improcedente o lançamento de débito previdenciário originário do valor da conta adiantamento da municipalidade, calculado sobre o valor depositado na conta corrente do Município em nome do servidor público municipal, porque não tem natureza

remuneratória, como estabelece o § 1º do artigo 457, da CLT, portanto não são tributáveis.

- (j) A fiscalização incluiu como segurado empregado o Ex-Prefeito Pedro Losi Neto, o que não faz sentido, pois o mesmo jamais foi empregado sob a égide da CLT.
- (k) Quanto aos guardas mirins, alega que o Município apenas repassava os valores relativos ao convênio com a Guarda Mirim, mas não os remunerava. Argumenta que a contribuição, no caso de menores, era facultativa passando a ser obrigatória apenas com a edição da Instrução Normativa n.º 70/2002, o que descaracteriza o suposto débito lançado na NFLD, que além do mais está prescrito, pois refere-se ao período 01/1995 a 09/2000.
- (l) No que tange à frente de trabalho, também não há que se falar contribuição previdenciária, haja vista que tratava-se de um Programa Emergencial de Redução de Desemprego, de natureza assistencial, conforme documentos que anexa à defesa para comprovar o alegado.
- (m) No que se refere aos músicos, não podem ser considerados autônomos porque a situação em tela já foi objeto de análise perante a Justiça do Trabalho, processo 1495/97, com sentença prolatada no sentido de que os músicos apenas prestam serviços de utilidade pública, sendo indevido o débito supostamente apurado.
- (n) Discorda ainda do lançamento referente ao pagamento de cursos a funcionário considerando-o indevido.
- (o) Aduz a impossibilidade de cobrança do débito por responsabilidade solidária, dentre outros argumentos, porque não se pode efetuar tal cobrança sem demonstrar que a empresa prestadora de serviços deixou de efetuar os recolhimentos.
- (p) Requer a improcedência do lançamento fiscal, pelas razões expostas.

O presente processo foi remetido para julgamento a Delegacia Regional de Julgamento, como determinado na Portaria RFB n.º 11.158, de 17/10/2007, publicada em 19/10/2007.

Os autos foram devolvidos em diligência para diversos esclarecimentos, porém, retornaram sem o seu cumprimento em face da edição da Súmula Vinculante n.º 08 do STF.

Entretanto, não tendo o crédito sob análise sido totalmente atingido pela decadência quinquenal prevista no CTN e aplicável às contribuições previdenciárias conforme Súmula Vinculante n.º 08, os autos retornaram à origem para o cumprimento da diligência anteriormente requerida.

Conforme despacho de fls. 500 e documentos de fls. 471/499, embora notificado regularmente e concedidas diversas prorrogações de prazo para a apresentação de documentos, o contribuinte não os apresentou. A não apresentação dos documentos ensejou a lavratura do Auto de Infração DEBCAD 37.228.881-2.

O notificado teve ciência do resultado da diligência, apresentando aditamento à impugnação, reiterando os termos da defesa inicial, e acrescentando, em resumo:

- a) A fiscalização já examinou os documentos requeridos na diligência.
- b) Prescrição e decadência quinquenal das contribuições previdenciárias após 05 anos, conforme Súmula Vinculante do STF n.º 08.
- c) Tendo ocorrido a prescrição do crédito previdenciário, não há obrigação da guarda dos documentos requeridos na diligência, conforme artigo 32, §11º da Lei 8.212/81.
- d) Remissão do débito conforme artigo 14 da Lei 11.941/2009.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 535 e ss, cujo dispositivo considerou a

impugnação procedente em parte, mantendo o crédito tributário retificado no Auto de Infração - AI nº 35.902.607-9, conforme Formulário Para Cadastramento e Emissão de Documentos — FORCED, de fls. 520/522, e Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/2001

DECADÊNCIA QUINQUENAL.

A decadência das contribuições previdenciárias opera-se em 05 (cinco) anos conforme define o Código Tributário Nacional.

PRESCRIÇÃO.

A prescrição não é aplicável a crédito com a exigibilidade suspensa e regularmente constituído dentro do prazo decadencial.

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Rejeita-se a preliminar de nulidade quando o lançamento fiscal preenche todos os requisitos formais e materiais exigidos pela legislação, inexistindo vícios insanáveis.

PAGAMENTO A AUTÔNOMO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os trabalhadores autônomos são filiados ao RGPS como segurados contribuintes individuais conforme previsto na legislação previdenciária.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXERCENTES DE MANDATO ELETIVO. IMPROCEDÊNCIA. RESOLUÇÃO DO SENADO.

Com a suspensão dos efeitos de dispositivo legal por Resolução do Senado federal é improcedente o lançamento de contribuição previdenciária.

ÓRGÃO PÚBLICO. CONTRATANTE DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. OBRIGATORIEDADE.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, a partir de 02/99, é obrigada a reter e a recolher onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura.

REMISSÃO.

Rejeita-se o pedido de remissão quando a espécie não se enquadra na hipótese definida em Lei.

PERÍCIA DESNECESSÁRIA.

Não se acolhe perícia desnecessária e formulada em desacordo com as normas pertinentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em resumo, entendeu a DRJ, considerando o exercício de 2003, como aquele que o sujeito passivo teve conhecimento da NFLD 35.564.940-3 de 28/10/2003 e, considerando ainda, que o débito se refere aos meses de 01/1995 a 12/2001, tem-se que na data da NFLD 35.564.940-3 de 28/10/2003, já se encontravam atingidas pela decadência as contribuições previdenciárias das competências 01/1995 a 11/1997, restando, contudo, a análise quanto ao crédito concernente ao período 12/1997 a 12/2001, por não haver nos autos registro do recolhimento de contribuições anteriormente ao lançamento.

E, ainda, a DRJ também decidiu por excluir as despesas sem comprovação, encontradas nos Processos de Prestação de Contas de Adiantamentos, para o agente político Pedro Losi Neto, que exerceu o cargo de Prefeito Municipal do Município de Botucatu no período de 01/1997 a 12/2000, mantendo para o referido levantamento, nas competências 09/1999, 04/2000 e 05/2000, as contribuições relativas aos serviços prestados por pessoas físicas, com base no artigo 22, inciso I da Lei n.º 8.212/91.

A DRJ também decidiu por afastar a obrigação de reter 11% sobre o valor das notas fiscais/faturas de prestação de serviços, prevista no artigo 31 da Lei 8.212/91, em relação à algumas empresas contratadas em questão, por entender que a atividade não seria capaz de revelar por si só tal enquadramento.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 659 e ss), alegando, em suma, a ocorrência da decadência do crédito tributário e a necessidade de realização de perícia, além de reiterar os termos de sua defesa.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que o Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa.

O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante n.º 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

Por fim, cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

2. Do pedido de Perícia.

Preliminarmente, o recorrente insiste na tese segundo a qual a solução da controvérsia posta exige a realização de prova pericial para que possa ser apurada a verdade dos fatos.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

De início, entendo que agiu com acerto a decisão de piso ao decidir pelo indeferimento do pedido de perícia, eis que tal instrumento não serve para fins de suprir material

probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da prova pericial, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou a conversão do julgamento em diligência, não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

O presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova, conforme se verá.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal.

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelo recorrente, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, e passo a examinar o mérito da questão posta.

Por fim, registro que as alegações acerca da ausência de materialidade da acusação fiscal, a meu ver, dizem respeito ao mérito da questão posta e, por isso, serão analisadas adiante.

3. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Do que se depreende dos autos, o lançamento se refere ao período 01/1995 a 12/2001, dele tendo sido cientificado o sujeito passivo na data de 18/10/2006.

Acrescente-se que se trata de lançamento que substitui a NFLD 35.564.940-3, de 28/10/2003, anulada por vício de formal através do Acórdão 1292/2005, de 22/06/2005 da Quarta Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social — CRPS, tendo em vista os seguintes fatos: Impossibilidade de lançamento por solidariedade em NFLD que engloba outras rubricas. Não indicação do fundamento legal da aferição indireta. Ausência da designação "outros" na folha inicial.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 535 e ss, considerou **a impugnação procedente em parte**, mantendo o crédito tributário retificado no Auto de Infração - AI n.º 35.902.607-9, conforme Formulário Para Cadastramento e Emissão de Documentos — FORCED, de fls. 520/522, e Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR.

Entendeu a DRJ, considerando o exercício de 2003, como aquele que o sujeito passivo teve conhecimento da NFLD 35.564.940-3 de 28/10/2003 e, considerando ainda, que o débito se refere aos meses de 01/1995 a 12/2001, tem-se que na data da NFLD 35.564.940-3 de 28/10/2003, já se encontravam atingidas pela decadência as contribuições previdenciárias das competências 01/1995 a 11/1997, restando, contudo, a análise quanto ao crédito concernente ao

período 12/1997 a 12/2001, por não haver nos autos registro do recolhimento de contribuições anteriormente ao lançamento.

O contribuinte, por sua vez, reforça o pedido de reconhecimento de decadência da totalidade do crédito tributário.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/1995 a 12/2001, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia 18/10/2006. **Contudo, é preciso observar que se trata de lançamento substitutivo, sendo que o sujeito passivo teve conhecimento, originalmente, da NFLD 35.564.940-3, em 28/10/2003.**

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que 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 à rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF n.º 99).

Apesar da juntada de inúmeros documentos nos autos, não vislumbro como comprovada a antecipação de pagamento, ainda que parcial. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário, deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do CTN, eis que não comprovada a existência de pagamento antecipado.

Assim, uma vez que o recorrente tomou ciência do lançamento no dia 28/10/2003, e o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, atinentes às competências 01/1995 a 12/2001, restam decaídas as competências anteriores a outubro de 1997, **tendo, inclusive, a decisão de piso, abarcado a competência 11/1997.**

E, ainda, não há que se falar na decadência da competência de dezembro/1997, eis que, em razão de não haver demonstração de pagamento antecipado nos autos, deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário levando em consideração o art. 173, I, do CTN, e não o art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

A propósito, quanto à competência 12/1997, o fato gerador da contribuição previdenciária exigida é mensal, perfazendo-se no último dia de cada mês. Nessa hipótese, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado corresponde a 01/01/1999.

Quanto ao período remanescente não decaído quando da lavratura da NFLD n.º 35.564.940-3 (originária), considerando que o lançamento foi anulado em razão de vício formal, a análise do prazo decadencial em relação ao segundo lançamento deve observar a regra contida no art. 173, inciso II, do CTN.

No presente caso, a NFLD n.º 35.564.940-3 foi anulada por vício formal em 22/06/2005 e substituída pelo AI n.º 5.902.607-9, lavrado em 18/10/2006, há menos de 5 anos da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Portanto não há que se falar em decadência do período remanescente, tendo agido com acerto a decisão de piso.

4. Mérito.

Conforme consta no Relatório Fiscal e Anexos, de fls. 250/293, o presente crédito tributário se refere a contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à parte patronal, inclusive a destinada ao Seguro de Acidentes do Trabalho (até 06/97) e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultantes dos riscos ambientais do trabalho (a partir de 07/97), incidentes sobre valores pagos a: (i) prestadores de serviços pessoa física; (ii) segurados enquadrados como empregados pela fiscalização; (iii) prestação de serviços de pessoa jurídica; (iv) salário indireto.

No caso dos autos, verifico que a peça recursal do sujeito passivo se limitou à irresignação genérica, no sentido de reiterar os termos da defesa formulada inicialmente, em que pese a decisão recorrida ter trazido inúmeros fundamentos relevantes e que não foram rebatidos na peça recursal.

Não basta, pois, a mera alegação de que “reitera todos os argumentos ofertados nas impugnações anteriores”, ou, ainda, a “inexistência de incidência tributária sobre os respectivos valores”, eis que o próprio art. 17, do Decreto n.º 70.235/72, exige a contestação expressa do lançamento tributário.

Cabe destacar, pois, que o Recurso Voluntário não dialoga com a decisão recorrida, limitando-se a arguir, genericamente, a improcedência do lançamento, reiterando sua defesa, mas sem rebater os argumentos utilizados pela DRJ para a manutenção parcial do crédito tributário, o que dificulta, sobremaneira, o exame de sua pretensão.

Analisando detidamente os autos, vislumbro que a insatisfação do recorrente, em que pese não ter sido acompanhada da melhor técnica processual, merece amparo, notadamente em relação a três pontos, objeto de acusação fiscal, quais sejam: (i) pagamentos feitos a pessoas físicas e jurídicas que foram considerados empregados; (ii) retenção sobre os serviços prestados por empresas mediante cessão de mão de obra; (iii) pagamentos de cursos a funcionários.

Ao que se passa a analisar.

4.1. Pagamentos feitos a pessoas físicas e jurídicas que foram considerados empregados.

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

Contudo, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal os requisitos para a caracterização da relação de emprego, quais sejam, subordinação, remuneração, pessoalidade e não eventualidade. Deve, em verdade, deixar detalhadamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo.

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

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

Em outras palavras, para que haja o lançamento tributário por descon sideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços objeto da descon sideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

Na hipótese dos autos, a autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos prestadores de serviços como segurados empregados do recorrente, **não** foi feliz em sua empreitada, e, a meu ver, **não** demonstrou e **nem** comprovou, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima elencados, **especialmente a subordinação**, consoante se positiva do Relatório Fiscal da Autuação.

Cabe destacar que a mera natureza do serviço prestado ou sua essencialidade, não tem o condão de conduzir, necessariamente, à identificação dos requisitos da relação de emprego caso, não seja demonstrado nos autos pela fiscalização e, com base em provas e não meras suposições, sua existência.

Cediço que não cabe ao Fisco presumir a ilicitude da conduta do contribuinte, tampouco emitir opinião sobre a legislação vigente. É seu dever, ao reverso,

aplicar a lei tributária, agindo no sentido da desconstituição dos negócios jurídicos eivados de vício, como, por exemplo, nos casos de fraude ou simulação.

Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia, não poderá o Auditor Fiscal enquadrar os prestadores de serviços como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

Dessa forma, afastado do presente lançamento os levantamentos concernentes aos pagamentos feitos a pessoas físicas e jurídicas que foram considerados empregados.

4.2. Retenção sobre os serviços prestados por empresas mediante cessão de mão de obra.

O presente lançamento diz respeito à ausência de retenção e falta de recolhimento de 11% sobre o valor dos serviços contidos em Notas Fiscais, exigíveis da empresa tomadora dos serviços desde a competência 02/1999, quando entraram em vigor as alterações introduzidas pela Lei nº 9.711, de 20/11/1998, no artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, que se refere às obrigações decorrentes da responsabilidade solidária “cessão de mão de obra”. Segue a transcrição da redação do dispositivo vigente à época:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Por força do dispositivo legal acima referido, a fiscalização deve comprovar, quando do lançamento, a existência da cessão de mão de obra nos moldes descritos pela legislação, devendo juntar, por exemplo, os contratos existentes entre as partes comprovando a forma de contratação, além da descrição dos serviços prestados com os elementos caracterizadores da prestação de serviço com cessão de mão de obra.

Ou seja, a fiscalização deve apresentar elementos pertinentes no sentido de comprovar: (i) que o prestador de serviços ou contratado tenha colocado segurados à disposição do tomador ou contratante; (ii) que tais segurados tenham permanecido à disposição nas dependências do tomador (contratante) ou na de terceiros; (iii) que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente.

Contudo, no presente caso, do que se extrai dos autos, não é possível sequer identificar qual realmente o serviço foi prestado, se foi prestado com cessão de mão de obra, se existia contrato de prestação de serviço, ou quaisquer elementos caracterizadores da efetiva prestação do serviço. A propósito, o Discriminativo “Relatório de Lançamentos”, traz apenas o número da nota de prestação de serviço e o número da nota de empenho, sendo impossível vislumbrar a natureza do serviço prestado. Não consta dos autos cópia das notas fiscais ou do contrato de prestação de serviço para confirmar o lançamento.

Com isso, o auto de infração é claramente nulo porquanto desmotivado. Ademais, além da nulidade em virtude da violação do dever geral de motivação dos atos administrativos, o auto de infração incorre também, em particular, em violação do art. 142 do CTN¹, pois não prova o que alega, como já aclarado pela doutrina:

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em suma, à luz do art. 142 do CTN, em qualquer hipótese a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do fisco e a circunstância de ele expedir um ato administrativo de exigência tributária que pressupõe a ocorrência do fato gerador não torna a alegação dessa ocorrência coberta pela presunção da legitimidade, nem inverte o ônus da prova.

Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe, isto sim, ao fisco demonstrar a sua ocorrência.²

É gizar, a propósito, que o dever de motivar o ato administrativo, assim como a verdade material – princípios regentes do processo administrativo tributário – impõem à Administração Fazendária verdadeiro **dever de provar**, típica e privativamente estatal – **o que não foi observado no caso concreto**. Não há no Auto de Infração em epígrafe, qualquer comprovação do agente autuante a respeito da ocorrência dos fatos elencados (cessão de mão-de-obra).

Nesse contexto, nunca é demais lembrar que o ônus da prova incumbe a quem acusa, ainda que seja este o agente estatal. O interesse público ou a presunção de legitimidade dos atos administrativos não acobertam nem permitem acusação sem prova. Nesse sentido, o próprio Estado (e seus agentes) deve fazer cumprir e obedecer aos ditames constitucionais processuais, com o fim do assegurar aos cidadãos o exercício dos direitos e garantias e a segurança jurídica e resguardar, aí sim, o interesse público.

É dever do Fisco investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo demonstrar a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal de forma clara e precisa, principalmente em virtude do princípio da tipicidade cerrada e da verdade material albergada no processo administrativo fiscal. A não demonstração por parte da autoridade administrativa dos fatos e motivos que a conduziram à lavratura do Auto de Infração, refere-se ao conteúdo do ato administrativo, que tem como consequência a contaminação do lançamento por vício material por falha nos pressupostos intrínsecos.

O caso dos autos, a meu ver, demonstra uma completa incerteza sobre o crédito tributário lançado, não podendo subsistir.

Dessa forma, afastado do presente lançamento os levantamentos concernentes à retenção sobre os serviços prestados por empresas mediante cessão de mão de obra.

4.3. Pagamentos de cursos a funcionários.

Sobre os levantamentos concernentes ao pagamento de cursos a funcionários, **não vislumbro no Relatório Fiscal e nos demais documentos que acompanham o Auto de Infração, qualquer motivação por parte da fiscalização para que tais valores fossem objeto do presente lançamento.**

A propósito, a afirmação que consta na decisão recorrida, no sentido de que **tais cursos foram pagos para alguns servidores, não tendo o Município de Botucatu comprovado o preenchimento das condições exigidas por Lei, não comprovando que todos os servidores tiveram acesso aos cursos, é motivação adotada pela própria DRJ e que, a meu ver, aperfeiçoou o lançamento, não sendo essa a tarefa do julgador, mas sim da própria fiscalização.**

² GRECO, Marco Aurélio. Lançamento, in Do Lançamento, Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12, São Paulo: CEEU/Res. Tributária, 1987, p.170-1.

E, ainda, a circunstância de o auxílio ter sido pago em benefício a uma parcela dos servidores, não altera a natureza jurídica da referida verba que, a meu ver, permanece desvinculada do salário.

A propósito, aproveito para transcrever abaixo as razões explicitadas no voto vencido do Acórdão n.º 9202-006.502, as quais concordo na integralidade, de lavra da Ilma. Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, exarado pela 2ª Turma CSRF, nos autos do processo n.º 15582.000114/2007-16, adotando o entendimento lá exposto como razões de decidir:

[...] Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, **me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.**

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "**habitualidade do fornecimento**", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a idéia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a **presença do "caráter contraprestativo** do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: **somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.**

E quanto ao fornecimento e provimento da educação referido Ministro ainda destaca que trata-se de dever imposto à empresa pela própria Constituição Federal, e por tal razão o bem ou serviço ofertado não pode ser classificado como salário utilidade, vale citar (p. 715):

O dever, como se sabe, é tutela de interesse de outrem imposta a alguém pela ordem jurídica. O dever não necessariamente favorece o sujeito passivo de uma relação jurídica direta (como a relação de emprego); neste sentido distingue-se da simples obrigação contratual. Pode, assim, a conduta derivada da tutela de interesse de outrem reportar-se a uma comunidade indiferenciadas de favorecidos. É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o dever de participar das atividades educacionais do país pelo menos o ensino fundamental (art. 205, 212, §5º, CF/88). Esse dever não se restringe a seus exclusivos empregados estende-se aos filhos destes e até mesmo à comunidade, através da contribuição parafiscal chamada salário-educação (art. 212, §5º, CF/88; Decreto-Lei n. 1.422/75). Há, pois, fixado em norma jurídica heterônoma do Estado (inclusive na Constituição) um dever jurídico das empresas com respeito ao ensino no país (pelo menos o ensino fundamental): ou esse dever concretiza-se em ações diretas perante seus próprios empregados e os filhos destes ou, na falta de tais ações diretas, ele se concretiza perante o conjunto societário, através do recolhimento do salário-educação.

Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral e não mera obrigação contratual.

Quanto ao terceiro requisito "**onerosidade unilateral**", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico extremamente controversa, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente. Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

(...)

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT.

Por força do art. 110 do CTN a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea a da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispõe o art. 195 da CF/88:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I. do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; Em contrapartida o art. 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho assim define o salário:

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se No salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; Ora, se os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação são considerados pela CLT como verbas não salariais, não pode a fiscalização interpretar a norma tributária no

sentido de classificar tais vantagens como "salário utilidade" dando-lhes caráter remuneratório.

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição.

Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação.

Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.

(...)5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.

6. Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016); PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial. Adotando a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluiu que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos dependentes dos respectivos empregados não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Tem-se, pois, que os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados, em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

Dessa forma, afasto do presente lançamento os levantamentos concernentes aos pagamentos de cursos a funcionários.

4.4. Demais levantamentos e argumentos.

Sobre os demais levantamentos constantes do presente auto de infração, não assiste razão ao recorrente, eis que diversas irregularidades foram constatadas pela fiscalização, sendo que, a meu ver, a decisão recorrida examinou acertadamente a questão posta nos autos, trazendo inúmeros argumentos e que não foram rebatidos na peça recursal. É de se ver, em síntese:

- (i) Na análise da documentação comprobatória das despesas realizadas, que compõem os processos de Prestação das Contas de Adiantamento, o Auditor Fiscal verificou a ocorrência de pagamentos efetuados em desacordo com a Lei nº 8.666/93, muitas vezes para pessoas não identificadas em recibos ou através de notas fiscais com irregularidades, e ainda, de despesas escrituradas de maneira a não indicar as quantidades envolvidas, generalizando o objeto destas;
- (ii) Em relação aos Oficiais de Justiça, não foram apresentados quaisquer documentos que comprovassem se tratar apenas de ressarcimento de despesas;
- (iii) Em relação ao levantamento FT1 — Frente de Trabalho, as contribuições incidiram sobre os valores de salários pagos através de Folhas de Pagamento, constantes em Notas de Empenho, devidamente contabilizadas em contas próprias;

A propósito, é inócua a alegação genérica que reitera os termos da impugnação quando essa foi parcialmente deferida e, na parte indeferida, são trazidos diversos argumentos não rebatidos na peça recursal. Tal circunstância impõe a aplicação das disposições contidas no artigo 17 do Decreto 70.235/72 e artigo 8º da Portaria 10.875/2007, pelas quais considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

A meu ver, caberia ao contribuinte apresentar os motivos pelos quais pugna pela improcedência do lançamento, de modo que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72.

Sobre as alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade, além de genéricas, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Para além do exposto, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Ademais, eventuais omissões ou incorreções afligindo os Mandados de Procedimento Fiscal, não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar a nulidade do crédito tributário, o que não vislumbro na hipótese dos autos.

E, ainda, já está sumulado, no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual o lançamento de ofício pode ser realizado, inclusive, sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF n.º 46 - Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não há, pois, que se falar de contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de excluir do lançamento: (i) os valores relativos a pagamentos feitos a pessoas físicas e jurídicas que foram considerados segurados empregados; (ii) os valores relativos à retenção sobre os serviços prestados por empresas mediante cessão de mão de obra; e (iii) os valores dos pagamentos de cursos a funcionários.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

