



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000843/2010-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.560 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2022
Recorrente JOAO GABRIEL DEROBIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. RE 973.733/SC.

A aplicação da regra do artigo 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 1966, demanda pagamento antecipado.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 101.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.

Não tendo o contribuinte apresentado os documentos e as informações solicitados, cabível a aferição indireta da base de cálculo.

PLANO SIMPLIFICADO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. OPÇÃO.

Para formalizar a opção pela contribuição na forma do inciso I do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, o contribuinte individual tem de adotar código de pagamento específico (1163 ou 1180). Ao efetuar recolhimento nas competências 11/2008 a 12/2009 com o código 1007, exerceu o direito de contribuir nos termos do art. 21, *caput*, e 28, III, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, a possibilitar a obtenção do benefício da aposentadoria pelo tempo de contribuição. A legislação não ampara a opção retroativa, ainda mais com o objetivo de se desconstituir o lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 76/86) interposto em face de decisão (e-fls. 66/72) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração - AI nº 37.290.559-5 (e-fls. 01/20), no valor total de R\$ 54.199,82 a envolver as rubricas “11 Segurados” (levantamentos: AU - CONT RECEITA SERV PREST A PF e CI - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL) e competências 01/2005 a 12/2009, cientificada(o) em 09/12/2010 (e-fls. 62/64). Do Relatório Fiscal (e-fls. 21/25), extrai-se:

3. Considerando que o sujeito passivo apresentou documento de recolhimento- carnê de 11/2008 a 12/2009 no NIT acima e esclarecimentos relacionados com a situação em questão, através do presente foram lançados débitos de contribuições do período de 01/2005 a 12/2009, apurados através das informações contidas no CNIS, na DIRPF e nos Recolhimentos dos carnês apresentados conforme quadro demonstrativo anexo ao presente relatório.

4. Considerando que os documentos e os esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo apenas confirmaram as informações contidas nos sistemas acima mencionados, através do presente AI foram lançadas as contribuições previdenciárias devidas pelo mesmo no período de 01/2005 a 12/2009, apuradas de acordo com o Quadro Demonstrativo anexo ao presente Relatório Fiscal.

Na impugnação (e-fls. 48/59), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Decadência.
- (b) Inconstitucionalidade da alíquota de 20%.
- (c) Ilegalidade do arbitramento.
- (d) Direito à opção por regime de aposentadoria.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 66/72):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

O contribuinte individual que prestar serviço, durante o mês, a uma ou mais empresas ou pessoas físicas, ou exercer atividade por conta própria, deve recolher a contribuição

previdenciária sobre os rendimentos auferidos, respeitado o limite máximo do salário-de-contribuição.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É inadequada a postulação de matéria relativa à inconstitucionalidade na esfera administrativa, na forma prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, acrescido pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 24/09/2012 (e-fls. 73/74) e o recurso voluntário (e-fls. 76/86) interposto em 22/10/2012 (e-fls. 89), em síntese, alegando:

- (a) Decadência. As contribuições previdenciárias relativas ao período de janeiro a novembro de 2005, se devidas, foram fulminadas pela decadência, nos termos do art. 150 §4º, do CTN, sendo que a falta de pagamento, não desloca o "dies a quo" da preclusão consumativa por não ser da essência do lançamento por homologação.
- (b) Inconstitucionalidade da alíquota de 20%. Por força do princípio constitucional da isonomia, o art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, é inconstitucional na medida em que estabelece para o contribuinte individual, alíquota diferenciada de 20%, quando os demais trabalhadores contribuem com alíquotas de 8 a 11% de seu salário de contribuição. Portanto, ainda que fossem devidas contribuições sobre os valores objeto do presente lançamento, seriam equivalentes apenas a 11% do salário de contribuição.
- (c) Ilegalidade do arbitramento. Lançar e cobrar contribuições previdenciárias tomando por base os rendimentos declarados para o imposto de renda constitui procedimento absolutamente ilegal e inconstitucional. Salário de contribuição (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, I e 28, I) não se confunde com rendimento bruto, este a englobar insumos, custos, deduções e abatimentos. Para distinguir o real valor da mão de obra, na atividade econômica de prestação de serviços, que o art. 122, I da IN 971/2009 dispõe que será ela de no mínimo 50%, quando não houver discriminação entre materiais e equipamentos e o valor da mão de obra. Não se pode considerar para os dois tributos, contribuição previdenciária e imposto de renda, o mesmo fato gerador e base de cálculo, mormente porque, nos termos do art. 154, I da Constituição Federal, é vedada a criação de dois tributos com o mesmo fato gerador ou base de cálculo. Em conclusão, no presente caso, os rendimentos brutos pela atividade de cirurgião dentista, não podem ser base de cálculo de contribuição previdenciária.
- (d) Direito à opção por regime de aposentadoria. O autuado optou até o presente momento, por renunciar ao direito de aposentadoria por tempo de contribuição, contribuindo para a Previdência Social sobre o valor mínimo mensal (Lei nº 8.212, de 1991, art. 21). Assim, faculdade instituída pela Lei Complementar nº 123/2006, permitindo aos contribuintes que façam sua opção por contribuir apenas para a aposentadoria por idade no valor de um salário mínimo. Essa opção, muito embora até hoje não tenha havido nenhuma regulamentação por parte do INSS, é ato constitutivo de direito que

pode ser exercida a qualquer tempo, e mesmo ser modificada a qualquer tempo pelo contribuinte. Ninguém pode ser acusado ou penalizado por se valer de um direito que a lei lhe outorga.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 24/09/2012 (e-fls. 73/74), o recurso interposto em 22/10/2012 (e-fls. 89) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Decadência. O lançamento foi cientificado em 09/12/2010 (e-fls. 62/64) e envolve as competências 01/2005 a 12/2009. A fiscalização detectou recolhimento apenas a partir da competência 11/2008, lançando a totalidade das contribuições previdenciárias do período de 01/2005 a 10/2008 e as diferenças de 11/2008 a 12/2009 (Relatório Fiscal, e-fls. 21/25; Quadro Demonstrativo, e-fls. 26/27; e Consulta Recolhimentos, e-fls. 28/29).

Logo, para as competências em que se poderia cogitar da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, é incontroversa a ausência de antecipação de pagamento. O recorrente, contudo, sustenta que a ausência de pagamento antecipado não afasta a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, por não ser da essência do lançamento por homologação.

O argumento não prospera. Uma vez afastado o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários deve observar o regramento traçado no Código Tributário Nacional - CTN. Nos termos do Parecer PGFN/CAT nº 1617, de 2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda, o pagamento antecipado da contribuição previdenciária, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, as quais atraem o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, por força da parte final do § 4º do art. 150 do CTN. No mesmo sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 973.733/SC, afetado à sistemática dos recursos repetitivos, pacificou o entendimento segundo o qual, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte e sem a constatação de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o §4º do artigo 150 do CTN.

Sendo aplicável, o art. 173, I, do CTN, não há que se falar em decadência, eis que o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Súmula CARF nº 101).

Inconstitucionalidade da alíquota de 20%. O presente colegiado é incompetente para apreciar a alegação de o art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, violar o princípio constitucional da isonomia (Súmula CARF nº 2).

Ilegalidade do arbitramento. O recorrente afirma que considerar os rendimentos declarados para o imposto de renda como base de cálculo das contribuições previdenciárias constitui-se em procedimento ilegal e inconstitucional, pois o salário de contribuição (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, I e 28, I) não se confundiria com o rendimento bruto, pois este englobaria insumos, custos, deduções e abatimentos. Por isso, o art. 122, I, da IN RFB nº 971, de 2009, estabeleceria que o rendimento será de no mínimo 50%, quando não houver discriminação entre materiais e equipamentos e o valor da mão de obra. Além disso, o art. 154, I, da Constituição veda que dois tributos tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo, não podendo os rendimentos brutos pela atividade de cirurgião dentista serem tomados como base de cálculo da contribuição previdenciária.

Na Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda Pessoa Física (DAA), pelo campo “Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas pelo titular” devem transitar os rendimentos recebidos de pessoas físicas, pelo titular da declaração, sujeitos ao recolhimento mensal (carnê-leão), ainda que a soma dos valores mensais seja inferior ao limite de isenção.

Assim, por esse campo devem transitar não apenas os rendimentos do trabalho não assalariado, mas também outros valores percebidos de pessoas físicas, como por exemplo aluguéis (a incluir a ocupação, sublocação, uso ou exploração de bens móveis, imóveis e royalties), pensões alimentícias, juros de empréstimos para pessoa física. Contudo, a escrituração de livro caixa indicia tratar-se de rendimentos de trabalho não-assalariado.

No caso concreto, a base de cálculo foi apurada a partir dos valores informados no campo “Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas pelo titular”, contudo, durante o procedimento fiscal, a fiscalização emitiu duas intimações (e-fls. 30/40) para que o recorrente apresentasse **documentação** a esclarecer a aparente irregularidade no recolhimento das contribuições previdenciárias em face do apurado a partir dos sistemas informatizados e em especial do constante em DAA, conforme apuração evidenciada na Planilha 1¹ (e-fls. 33/34).

Portanto, a fiscalização solicitou que o contribuinte apresentasse **documentação** a demonstrar a regularidade em relação ao recolhimento de suas contribuições enquanto segurado contribuinte individual, tendo constado das intimações a ressalva expressa de que “caso o contribuinte não apresente a remuneração distribuída mês a mês o valor do salário-de-contribuição mensal, base de cálculo das contribuições previdenciárias, será apurado nos termos do que dispõe o artigo 33, parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91 (aferição indireta)”.

Note-se que a Planilha 1 das intimações revela os dados colhidos a partir do constante dos sistemas informatizados da Receita Federal, estando nela discriminados os valores recebidos de pessoas físicas e deduções de livro caixa detectados em DAA (ver colunas “PESSOA FÍSICA” e “LIVRO CA” da Planilha 1, e-fls. 33/34), bem como o cálculo da contribuição do segurado que seria devida no caso da não apresentação de documentos (colunas

¹ Para facilitar a compreensão, transcrevo os títulos das colunas da Planilha 1: “comp”, “PESSOA FÍSICA”, “EXTERIOR” “PREVID O”, “DEPEND”, “PENSÃO”, “LIVRO CA”, “CARNE LE”, “recol prev SC”, “recol vlr” “base não”, “vlr devido”. Com base nos elementos disponíveis no sistema informatizado, a fiscalização deixou as colunas “EXTERIOR” “PREVID O”, “DEPEND”, “PENSÃO” e “CARNE LE” totalmente zeradas.

“recol vlr”, “base não” e “vlr devido” da Planilha 1), ou seja, no caso de se aferir a base de cálculo a partir do campo “Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas pelo titular” (coluna “PESSOA FÍSICA” = coluna “base não”).

Na petição de e-fls. 42/44, o contribuinte reconheceu que os rendimentos recebidos de pessoas físicas decorrem de sua profissão de cirurgião dentista, exercida com a utilização de equipamentos (gabinete dentário) e materiais incluídos no preço do tratamento, circunstância que impediria a utilização do rendimento bruto declarado ao imposto de renda como base de cálculo para a contribuição previdenciária. A petição em questão foi instruída com cópias de carteira de identidade emitida pela Secretaria de Segurança Pública do Estado de São Paulo, de CPF e de carnê de IPTU.

Entretanto, cabia ao contribuinte apresentar as notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços odontológicos com discriminação de fornecimento e valor de materiais, bem como dos valores de aquisição dos materiais, de modo a revelar a remuneração efetivamente auferida.

Nas informações extraídas do sistema informatizado da Receita Federal, constam deduções a título de livro caixa. Logo, diante das intimações, constituía-se em ônus do contribuinte apresentar o livro caixa elaborado para fins do imposto de renda e a documentação que o guarnece, de modo a comprovar receitas e despesas da atividade de cirurgião dentista.

Diante da não apresentação da documentação solicitada, o lançamento foi efetivado por arbitramento a partir das informações constantes do sistema informatizado, não tendo o recorrente nem ao menos apresentado prova a demonstrar que a prestação de serviços não-assalariados envolveu efetivamente serviços odontológicos. Logo, não se aplica por analogia a presunção simples veiculada no art. 205 da IN RFB nº 971, de 2009²:

Art. 205. Na atividade odontológica, quando houver prestação de serviços por pessoa física a pessoa jurídica, na impossibilidade de discriminação do valor dos serviços e dos materiais empregados, a base de cálculo da contribuição social previdenciária corresponderá a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

Não há também como se excluir da base de cálculo os valores de dedução a título de livro caixa, eis que a receita e a despesa a serem escrituradas no livro caixa devem manter correlação com a atividade não-assalariada, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas. Além disso, as despesas passíveis de serem escrituradas não se limitam aos materiais empregados na prestação de serviços.

Diante do explicitado, não se cogita de ilegalidade no arbitramento da base de cálculo e nem violação ao art. 154, I, da Constituição.

Direito à opção por regime de aposentadoria. O recorrente sustenta que efetuou a opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, de modo que lhe é exigível apenas a contribuição com a alíquota de onze por cento sobre o valor

² Para a atividade odontológica, há dispositivo específico na IN RFB nº 971, de 2009, restando, de plano, afastada qualquer conjectura no sentido de se aplicar o art. 122, I, da IN RFB nº 971, de 2009. Acrescente-se ainda que o recorrente não apresentou os contratos referentes à prestação de serviços, não tendo demonstrado previsão contratual para o fornecimento de materiais e/ou de equipamentos. Sobre a analogia, ver Solução de Consulta Cosit nº 219, de 25 de agosto de 2015.

correspondente ao limite mínimo mensal do salário de contribuição. Além disso, assevera que o exercício da opção pode ser exercido a qualquer tempo e modificado a qualquer tempo.

A argumentação não prospera, pois, em relação às competências objeto do lançamento 01/2005 a 12/2009, efetuou recolhimentos apenas nas competências 11/2008 a 12/2009 e todas no código de pagamento 1007³ (Consulta Recolhimentos, e-fls. 28/29).

Para formalizar a opção pela contribuição na forma do inciso I do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, o contribuinte individual teria de ter adotado código de pagamento específico: 1163⁴ ou 1180⁵ (IN SRP nº 03, de 2005, art. 79, § 11, e Anexo I, este na redação da IN RFB nº 739, de 2007; e IN RFB nº 971, de 2009, art. 65, §§ 6º e 9º).

Logo, não apenas não formalizou a opção pela aposentadoria apenas por idade como exerceu o direito de contribuir nos termos do art. 21, *caput*, e 28, III, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, a possibilitar a obtenção do benefício da aposentadoria pelo tempo de contribuição.

Ressalte-se que enquanto a opção não for exercida, o contribuinte não está sujeito ao Plano Simplificado de Previdência Social, sendo que apenas a partir da competência da opção a contribuição será de 11% sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição (Lei nº 8.212, de 1991, art. 21, § 2º, I; e Regulamento da Previdência Social, art. 199-A, *caput* e inciso I, incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007⁶). Logo, não há que se falar em opção retroativa com o objetivo de se desconstituir o presente lançamento de ofício e nem em restituição do espontaneamente recolhido antes da opção⁷.

Por fim, note-se que a alegação veiculada em sede de defesa não tem o condão de formalizar opção.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

³ Contribuinte Individual – Recolhimento Mensal NIT/PIS/PASEP

⁴ Contribuinte Individual (autônomo que não presta serviço à empresa) – Opção: Aposentadoria apenas por idade (art. 80 da LC 123 de 14/12/2006) – Recolhimento Mensal – NIT/PIS/PASEP

⁵ Contribuinte Individual (autônomo que não presta serviço à empresa) – Opção: Aposentadoria apenas por idade (art. 80 da LC 123 de 14/12/2006) – Recolhimento Trimestral – NIT/PIS/PASEP.

⁶ **Regulamento da Previdência Social**

Art. 199-A. A partir da competência em que o segurado fizer a opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, é de onze por cento, sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, a alíquota de contribuição: (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

I - do segurado contribuinte individual, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado; (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

⁷ Sobre restituição, ver Solução de Consulta Cosit nº 230, de 2019.