Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18192.000074/2007-86

Processo nº	18192.000074/2007-86
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2202-005.242 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	04 de junho de 2019
Recorrente	MUNICÍPIO DE EXTREMA PREFEITURA MUNICIPAL DE EXTREMA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2001

NULIDADE. ALEGADA AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no Processo Administrativo Fiscal (PAF) em que o autuado é ente público e o Ministério Público não é chamado aos autos para atuar como fiscal da lei (*custos legis*). O rito procedimental do PAF não prevê a participação do *Parquet* no âmbito administrativo.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL COMPLEMENTAR. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária. Estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorrem exclusivamente da Lei. Eventuais problemas na cientificação do sujeito passivo, ainda que se pudesse cogitar de terem ocorrido, não acarreta nulidade do lançamento se não houve efetivo prejuízo para a defesa, conforme enunciado n.º 25 do extinto Conselho de Recursos da Previdência Social. Não padece de nulidade a Notificação de Lançamento, lavrada por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal. Inexistindo demonstração de prejuízo ou de preterição ao direito de defesa não se cogita em nulidade.

LANÇAMENTO. RETIFICAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Cumpridas as diligências e retificado o lançamento para a exclusão de inconsistências, não há que se falar em nulidade absoluta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2001

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EXIGIBILIDADE NOS ÓRGÃOS PÚBLICOS.

Sendo constatado o fato imponível das contribuições sociais previdenciárias, assim como não havendo hipótese de não incidência, imunidade ou isenção, deve-se exigir a exação também do Poder Público. Incidem contribuições previdenciárias, a cargo da pessoa jurídica, sobre pagamentos feitos a segurados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO.

A contribuição, a cargo da empresa, incidente sobre 15% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços desenvolvidos por cooperativas, foi analisada no Recurso Extraordinário 595.838, Tema 166 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, sendo fixada a tese de que é inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, deste modo afasta-se o lançamento baseado na norma declarada inconstitucional.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. NOTAS DE EMPENHO. REMUNERAÇÃO PARA PESSOAS FÍSICAS QUE PRESTARAM SERVIÇOS PARA O ENTE PÚBLICO. RECLASSIFICAÇÃO DA QUALIFICAÇÃO E DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO CONSTANTE DO LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. CARACTERIZAÇÃO.

A alteração da qualificação jurídica e do próprio fato jurídico tributário apontado no lançamento, consubstanciada na mudança do enquadramento legal e em nova roupagem para o fato jurídico tributário, quando da retificação do lançamento, configura, neste ponto, conduta vedada pelo CTN (art. 146).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o levantamento "SCM - Serviço de Cooperativa Médica", bem como afastar do levantamento "NE1 - Notas de empenho" os valores relativos à reconsideração da classificação de segurado empregado para segurado autônomo, e vice-versa, vencido o conselheiro Rorildo Barbosa Correia, que deu provimento parcial ao recurso em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira,

Rorildo Barbosa Correia, Fernanda Melo Leal (Suplente convocada), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 570/589), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 526/535), proferida em sessão de 10/07/2007, consubstanciada no Acórdão n.º 09-16.695, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora/MG (DRJ/JFA), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte à impugnação (e-fls. 97/108 e 500/516, esta em relação ao relatório complementar da fiscalização), considerando procedente em parte o lançamento constituído pela Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) n.º 35.457.318-7, mantendo o crédito previdenciário no valor retificado conforme Discriminativo Analítico do Débito Ratificado (DADR) de R$ 124.243,29 (cento e vinte e quatro mil e duzentos e quarenta e três reais e vinte e nove centavos), sem recurso de ofício considerando o valor exonerado abaixo do limite de alçada, cujo acórdão restou assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
> Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2001
> CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXIGIBILIDADE NOS ÓRGÃOS PÚBLICOS. ARGUIÇÃO DE NULIDADE E DE VÍCIO NA INTIMAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. RETIFICAÇÃO.
> Inexistindo vinculação a regime próprio de previdência social e comprovada a existência dos pressupostos legais do vínculo empregatício, verifica-se a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias.
> A constituição do crédito previdenciário pressupõe a regular emissão e ciência do sujeito passivo do Mandato de Procedimento Fiscal - MPF.
> A constatação de elementos capazes de alterar o lançamento do crédito previdenciário obriga a Administração Pública a promover sua retificação.
> Lançamento Procedente em Parte

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, em Procedimento Fiscal n.º 00010110, para fatos geradores ocorridos entre 01/01/1999 a 30/06/2001, com auto de infração DEBCAD n.º 35.457.318-7 lavrado com suas peças complementares em 14/11/2002 (e-fls. 02/34), notificado o contribuinte em 29/11/2002 (e-fl. 92), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 35/43), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 526/535), pelo que passo a adotá-lo:

> Trata-se de NFLD DEBCAD N.º 35.457.318-7 consolidada em 14/11/2002, contendo a cobrança de crédito previdenciário do Município de Extrema - Prefeitura Municipal, no montante de R$ 254.159,76 (duzentos e cinquenta e quatro mil e cento e cinquenta e nove reais e setenta e seis centavos); com ciência do sujeito passivo em 29/11/2002, conforme aviso de recebimento de fls. 88 [e-fl. 92] e que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 34 a 42 [e-fls. 35/43] e Relatório de Fatos Geradores de fls. 43 a

79 [e-fls. 44/83] e os relatórios complementares de fls. 108 a 110 [e-fls. 114/116], 513/514 [e-fls. 523/524], referem-se aos seguintes levantamentos:

DAL - DIFERENÇAS DE ACRÉSCIMOS LEGAIS - Consiste nas diferenças de acréscimos legais verificados em - Guias da Previdência Social - GPS recolhidas fora do prazo de vencimento nas competências 12/1999 e 12/2000;

FPG - FOLHA DE PAGAMENTO/GFIP - Consiste em valores extraídos das folhas de pagamento e declarados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações para a Previdência Social - GFIP contendo empregados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS considerados nesta condição pelo próprio órgão público, no período de 07/1999 a 12/2000; 02/2001 a 06/2001.

NE1 - NOTAS DE EMPENHO - Consiste em valores extraídos das notas de empenho contendo remuneração para pessoas físicas que prestaram serviço à Prefeitura de Extrema, tendo sido identificadas em folhas de pagamento individual e coletiva, recibos de pagamento, rescisões contratuais, no período de 01/1999 a 12/2000; 02/2001 a 06/2001.

SCM - SERVIÇO COOP. MÉDICA - Consiste em valores extraídos das notas de empenho contendo o pagamento a cooperativa médica nas competências 09/2000 e 06/2001.

Os Auditores Fiscais esclareceram no Relatório Fiscal que o Senhor Prefeito Municipal recusou-se a assinar as primeiras vias do Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF, do Termo de Intimação para apresentação de Documentos - TIAD e do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF (inicial e complementares) e que as segundas vias do MPF inicial foram deixadas na Prefeitura, em poder do responsável pelo Departamento de Fazenda do Município.

Informam, mais, que os Lançamentos de Débito Confessado - LDC DEBCAD de n.º 35.328.600-1 abrangendo o período de 01/1991 a 12/1991, n.º 35.328.591-9 para o período de 03/2000 a 12/2000 e n.º 35.328.592-7 para a competência 06/2001, possuem o mesmo fato gerador que ensejou o presente lançamento.

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação (e-fls. 97/108) efetivada pelo recorrente, em 16/12/2002 (e-fl. 110), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para replicar, *verbis:*

O Município de Extrema - Prefeitura Municipal apresentou defesa tempestiva impugnando o lançamento em sua inteireza, consoante fls. 91 a 102 [e-fls. 97/108], apresentando ampla argumentação.

Destaca em primeiro lugar que, por ser o notificado um órgão Público, é necessária a intervenção do Ministério Público, de conformidade com o disposto no art. 82 do Código de Processo Civil.

Como preliminar, argui a nulidade absoluta do feito, alegando que foram violados os princípios da legalidade, motivação, moralidade, interesse público, imparcialidade, impessoalidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal.

Assegura que o lançamento tributário requer formalidades extrínsecas e intrínsecas as quais não foram observadas, pois, nos termos do Decreto n.º 3.919/2001, as ações fiscais iniciadas antes de 01/01/2002, mas não concluídas, tiveram sua prorrogação atrelada à emissão do MPF, "... o qual deveria ser remetido à Autuada, em obediência ao comando contido no art. 4.º do Decreto 3.919/2001, ou seja, em conformidade com o Artigo 23 do Decreto n.º 70.235/ 1972".

Diz que "... a fiscalização não encaminhou à Autuada o MPF, na forma do Decreto 3.919/01", declarando, ainda, não ser verídica a afirmação constante do item 4 do relatório fiscal e que, mesmo que fosse verdadeira, o MPF deveria ter sido remetido por via postal, conforme art. 23 do Decreto n.º 70.235/1972.

> Assevera que os Srs. Fiscais devem responder em que data o MPF foi apresentado ao Senhor Prefeito e que o fato de ter assinado uma confissão de dívida de outro período não supre a ausência do mandado.
>
> No mérito, contesta o enquadramento das pessoas que prestaram serviço ao Município, argumentando que foi ferido o princípio constitucional da coisa julgada e salienta que se na situação existir alguma tributação deve-se limitar à condição de avulsos e nunca de empregados.

Do relatório fiscal complementar

Face aos argumentos da defesa apresentados na impugnação (e-fls. 97/108), sobreveio relatório fiscal complementar (e-fls. 114/116 e 523/524), em 01/07/2005 (e-fls. 117/118), tendo o contribuinte sido intimado em 14/09/2005 (e-fl. 498), consoante bem pontuado no acórdão objurgado (e-fls. 526/535), pelo que, novamente, transcrevo:

> Diante das alegações do órgão público notificado e de inconsistências apontadas pelo Chefe da Seção de Análise de Defesas e Recursos da então Gerência Executiva de Poços de Caldas em 20/02/2003, como se vê às fls. 106/107 [e-fls. 112/113], o processo foi encaminhado à fiscalização para elaboração de relatório complementar.
>
> Cumprindo a solicitação, em 07/2005, foi juntado aos autos o relatório complementar, conforme fls. 108 a 110 [e-fls. 114/116], acompanhado do Formulário para Cadastramento e Emissão de Documentos - FORCED (fls. 111 a 119) [e-fls. 117/125], de Planilhas contendo demonstrativos dos levantamentos (fls. 120 a 158) [e-fls. 126/164], cópia de folhas de pagamento, contratos, termos de convênio, recibos, notas de empenho (fls. 158 a 327) [e-fls. 165/336], cópia da legislação municipal (fls. 328 a 450) [e-fls. 337/459] e, por fim, relação nominal dos servidores efetivos/concursados [e-fls. 460/472].
>
> No Relatório Fiscal Complementar concluiu-se pela retificação no levantamento NE1 - NOTAS DE EMPENHO pelas razões a seguir transcritas:
>
> > "... Alteramos para zero (0), o valor total das Remunerações (bases de Cálculo) dos Empenhos em que foram localizadas as Guias de Recolhimento das contribuições previdenciárias recolhidas em época própria... Na revisão Procedemos à baixa do recolhimento na identificação do grupo de empenhos, de forma individualizada...".
> >
> > "Alteramos para zero (0), o valor total das Remunerações (Bases de Cálculo) dos Empenhos, nos quais foram identificados os Servidores que pertenciam ao Regime Próprio de Previdência, tendo em vista aprovação em concurso público e termo de posse... Estão incluídos no Sistema Próprio de Previdência; conforme previsto na Lei Municipal, os servidores efetivos, mediante aprovação em concurso público e que tomaram posse".
> >
> > "Alteramos para zero (0), o valor total das Remunerações (Bases de Cálculo) dos Empenhos identificados em duplicidade...".
> >
> > "Revisamos os pressupostos da relação de emprego dos segurados considerados empregados pelas remunerações efetuadas pela Municipalidade no período de 01/1999 a 06/2001. Foram mantidas na condição de segurados empregados, todas as pessoas físicas remuneradas conforme Lei Municipal 1.304/1997... tendo em vista, todos os pressupostos da relação de emprego, inclusive em evidência a subordinação jurídica".
> >
> > "Procedemos a correção de valores lançados, nos casos em que houve erro de digitação."
> >
> > "Nas situações em que os pressupostos da relação de emprego, onde a subordinação jurídica, não ficou clara e evidente, reconsideramos a classificação antes de segurado empregado para segurado Autônomo. Em alguns casos, quando a classificação era de segurado Autônomo e ficou clara a condição de segurado empregado pela Lei 1.304/97 e outros elementos (ou seja, o desconto de INSS efetuado na remuneração paga ao prestador de serviço) foi considerada a classificação de segurado empregado, conforme demonstra em anexo a planilha

> DE PARA, havendo desse modo, a transferência dos segurados da coluna de empregados para a coluna de autônomos, e vice-versa."
>
> Para assegurar ao notificado o amplo direito de defesa, conforme se vê às fls. 485/486 [e-fls. 495/496], foi remetido ofício ao Órgão Público (n.º 11.431.4/006/2005, de 11 de agosto de 2005), encaminhando cópia do relatório complementar, das planilhas, do FORCED, comunicando, ainda, a concessão do prazo para aditamento da defesa.

Da Impugnação ao relatório complementar

Face ao relatório fiscal complementar (e-fls. 114/116 e 523/524) e tendo o contribuinte sido intimado em 14/09/2005 (e-fl. 498), sobreveio, em 29/09/2005 (e-fl. 499), a impugnação ao relatório complementar (e-fls. 500/516), na forma bem ilustrada no acórdão vergastado (e-fls. 526/535), pelo que reproduzo, *verbis:*

> Às fls. 490 a 506 [e-fls. 500/516], o Órgão Público apresenta o aditamento à defesa em petição postada dentro do prazo estipulado, onde ratifica as alegações anteriores e, ainda, acrescenta como preliminar a nulidade do feito ante a ausência de mandato de procedimento fiscal complementar - MPF-C.

Do segundo relatório fiscal complementar

Considerando atividades de supervisão e avaliação das atividades de fiscalização, sobrevieram novos questionamentos internos e consequente segundo relatório fiscal complementar, conforme reproduzido no relatório da decisão guerreada, nestes termos:

> Novamente, às fls. 510/511 [e-fls. 520/521] em 03/04/2006, a Seção do Contencioso Administrativo da Delegacia de Varginha solicita do Auditor Fiscal esclarecimentos sobre o levantamento FPG - Folha de Pagamento/GFIP no tocante ao enquadramento dos servidores no RGPS ou no regime próprio de previdência. Destaca, ainda, que para o levantamento SCM - SERVIÇO DE COOPERATIVA MÉDICA há contradição entre o consignado no relatório fiscal de fls. 34/42 [e-fls. 35/43] que informa a exigência na competência 06/2001 e o indicado no Relatório de Fatos Geradores de fl. 79 [e-fl. 83] que apresenta fato gerador nas competências 09/2000 e 06/2001.
>
> Por fim, às fls. 513/514 [e-fls. 523/524] em 06/02/2007 o Auditor Fiscal manifesta-se, informando que:
>
> > Esclarecemos que o levantamento FPG refere-se aos salários de contribuição apurados nas Folhas de Pagamento apresentadas pela Prefeitura e declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações para a Previdência Social - GFIP. Nelas constavam somente os empregados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS, considerados nesta condição pela própria municipalidade. Foram apresentadas as guias de recolhimento - GPS, correspondentes.
> >
> > Importante salientar, que as Folhas de pagamento que foram apresentadas, incluíram apenas empregados vinculados ao RGPS (INSS), considerados pela própria Municipalidade e lançados na GFIP.
> >
> > Quanto ao levantamento referente ao Serviço de Cooperativa Médica, ... considerar o que está exigido no "Relatório de Fatos Geradores" (fl. 79) [e-fl. 83], que discrimina a exigência de contribuição nas competências 09/2000 e 06/2001.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ (e-fls. 526/535), primeira instância do contencioso tributário.

Na decisão *a quo* foram refutadas as seguintes insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** não acolhimento da preliminar de intimação do Ministério Público para compor a lide administrativa fiscal; **b)** não acolhimento da preliminar de nulidade, por ausência de provas, quanto a inobservância dos princípios da legalidade, motivação, moralidade, interesse público, imparcialidade, impessoalidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal, inexistindo qualquer nota de discricionariedade; **c)** não acolhimento da preliminar de nulidade, por ausência de violação ao direito de defesa; **d)** não acolhimento da preliminar de nulidade por ter o procedimento fiscal se pautado nos ditames legais, sendo regular a apresentação do MPF, do MPF complementar, do TIAF e do TIAD, incluindo as formas de intimação, especialmente quando houve recusa no recebimento; **e)** não acolhimento da tese de mérito de que inexistiria vínculo empregatício, pois a fiscalização demonstrou satisfatoriamente o trabalho remunerado e a subordinação, havendo enquadramentos no RGPS como "segurados empregados"; **f)** não acolhimento da tese de mérito quanto aos segurados do RGPS enquadrados como "contribuintes individuais" para as situações em que não se pôde comprovar a dependência e subordinação, mas existiu claramente a continuidade do serviço (e-fl. 524).

Por outro lado, foi retificado o levantamento NE1 - NOTAS DE EMPENHO, afastando-se os lançamentos de parcelas desta rubrica do espectro da NFLD DEBCAD destes autos, sob o argumento de que *"como o sistema informatizado do MPS não permite alteração que implique em majoração do valor das rubricas, na retificação da NFLD DEBCAD 35.457.318-7, somente constará as bases de cálculo iguais ou inferiores àquelas já lançadas. Nas competências que existir diferenças de bases de cálculo caberá a emissão de nova notificação."*

Ao final, a decisão de piso consignou o seguinte dispositivo:

> Isto posto, voto por declarar o LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE e o contribuinte devedor do crédito de contribuições previdenciárias retificado conforme DADR - Discriminativo Analítico de Débito Retificado, em anexo, emitido em 16/07/2007 consolidado em 14/11/2002 no valor de R$ 124.243,29 (cento e vinte e quatro mil e duzentos e quarenta e três reais e vinte e nove centavos).

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 14/10/2008 (e-fls. 568/589), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula, preliminarmente, declarar nulo o feito e reconhecer às inúmeras ilegalidades, determinar a intimação do Ministério Público para nele intervir, reconhecer a nulidade por ausência do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF e pela ausência de intimação da recorrente acerca de sua emissão, reconhecer a nulidade por ser vedado alterar o lançamento do crédito tributário, não sendo possível retificá-lo como efetivado nos autos. Por fim, no mérito, que seja julgado improcedente o lançamento, isto é, que seja dado provimento ao recurso para reformar a decisão recorrida, *"excluindo-se da tributação os valores relativos aos pagamentos às pessoas contratadas com base na Lei n.º 1.304/97, as quais foram tributadas na categoria de empregados, e se devida for a tributação, esta somente será na forma da letra "g", do inciso V do artigo 12 da Lei 8.212, ou seja, como autônomos".*

Na peça recursal (e-fls. 570/589) aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** irregularidade e, consequente, improcedência ou invalidação do lançamento observando, inclusive, que o relatório fiscal complementar apontou lançamento de

valores de contribuições já recolhidos, tributou as remunerações pagas a Servidores que pertenciam ao Regime Próprio de Previdência, lançou valores em duplicidade e classificou como segurados empregados, as remunerações feitas aos autônomos; **b)** impossibilidade de revisão ou retificação do lançamento irregularmente efetivado; **c)** requerimento para intimação do Ministério Público; **d)** nulidade absoluta do feito com violação dos princípios da legalidade, motivação, moralidade, interesse público, imparcialidade, impessoalidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal; **e)** subordinação ao MPF e nulidade absoluta, indisponibilidade do bem público, violação dos princípios da legalidade, publicidade e eficiência; **f)** improcedência do lançamento, vez que a contratação feita com base na Lei Municipal n.º 1.304/97 não configura relação de emprego, tendo por base no inciso IX do art. 37 da Constituição Federal, dispondo a lei municipal que a contratação se dá por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público; **g)** improcedência do lançamento, haja vista que a auditoria fiscal considerou como segurados empregados todas as pessoas que prestaram serviços ao Município de Extrema, sendo que a matéria foi levada a julgamento perante a Justiça Federal do Trabalho de Pouso Alegre/Minas Gerais e, por decisão judicial transitada em julgado, foi considerada nula havendo violação da coisa julgada. A tributação deve-se limitar à condição de autônomo e nunca de empregado; **h)** decretação da nulidade da NFLD, face à ausência do MPF, inexistindo intimação da Recorrente; **i)** exclusão da tributação de valores pagos às pessoas contratadas com base na Lei n.º 1.304, de 1997.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator, em data de 10/04/2019.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 12/09/2008, sexta-feira, e-fl. 560, protocolo recursal em 14/10/2008, e-fl. 568, e despacho de encaminhamento, e-fl. 591), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminares antecedentes a análise do mérito

- Preliminar de nulidade: Alegada necessidade de intimação do Ministério Público para atuar como *custos legis (fiscal da lei)*

A defesa sustenta a nulidade do processo administrativo fiscal, uma vez que o Ministério Público não foi intimado para atuar no feito. Entende a defesa que sendo o autuado um ente público, Município, dever-se-ia convocar o Ministério Público para participar do feito, na condição de fiscal da lei (*custos legis*). Tal exigência seria imposta pelo Código de Processo Civil.

Pois bem. O processo administrativo fiscal é regido com especialidade pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, possuindo rito próprio, não havendo a previsão legal de participação do *Parquet* nos autos do feito administrativo.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Preliminar de nulidade: Ausência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C) e ausência de sua intimação

A defesa sustenta a nulidade do processo administrativo fiscal, pois alega, em suma, que não foram emitidos ou não houve a devida e correta intimação para ciência do MPF e do MPF-C. Diz, inclusive, que se viola o princípio da indisponibilidade do bem público, o princípio da legalidade, da publicidade e da eficiência.

Pois bem. É cediço no âmbito da jurisprudência do CARF que o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária, de modo que estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorrem exclusivamente da Lei, não gerando nulidades eventuais irregularidades em tais instrumentos, especialmente quando não resultam em preterição do direito de defesa. Eventuais problemas na cientificação do sujeito passivo, ainda que se pudesse cogitar de terem ocorrido, não acarreta nulidade do lançamento, ainda mais se não há provas de efetivo prejuízo para a defesa, sendo possível lembrar o antigo enunciado n.º 25 do extinto Conselho de Recursos da Previdência Social.

Portanto, não padece de nulidade a Notificação de Lançamento, lavrada por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal. Não se viola o princípio da indisponibilidade do bem público, da legalidade, da publicidade e da eficiência.

Nos autos se vê que a defesa exerceu o contraditório e se defendeu plenamente das acusações fiscais, inclusive, em primeira instância, obteve significativa vitória reduzindo, praticamente, em 50% o crédito tributário lançado. Nas peças recursais foram apresentadas amplas razões e não houve qualquer limitação ao direito de defesa, decerto que não se pode falar em nulidade por conta do MPF ou do MPF-C.

No mesmo sentido os Acórdãos do CARF ns.º 2202-005.097[1], 10/04/2019; 2202-005.048, de 15/05/2019; 1302-003.487, 13/05/2019; 2202-005.050, de 13/03/2019; 2301-005.952, de 12/03/2019; 3301-005.963, de 27/03/2019; 3401-006.001, de 27/03/2019; 2401-006.194, de 11/04/2019; 2301-005.783, de 15/01/2019; 9202-007.528[2], 29/01/2019; 1401-003.122, de 19/02/2019; 1402-003.702, de 23/01/2019.

Em suma, compreende-se que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), é, precipuamente, um instrumento de controle interno da Administração Tributária, e não constitui elemento essencial de validade do correspondente auto de infração, descabendo pleitear nulidade do lançamento por eventual irregularidade em sua emissão ou ciência.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Preliminar de nulidade absoluta: Retificação do lançamento e violação de princípios

A defesa alega haver nulidade absoluta por ser vedado alterar o lançamento do crédito tributário, não sendo possível retificá-lo como efetivado nos autos. Diz que há irregularidades e, consequentemente, improcedência ou invalidação do lançamento observando, inclusive, que o relatório fiscal complementar apontou lançamento de valores de contribuições já recolhidos, tributou as remunerações pagas a Servidores que pertenciam ao Regime Próprio de Previdência, lançou valores em duplicidade e classificou como segurados empregados, as remunerações feitas aos autônomos. Reitera que é impossível a revisão ou retificação do lançamento irregularmente efetivado. Por fim, sustenta a nulidade absoluta do feito por violação dos princípios da legalidade, motivação, moralidade, interesse público, imparcialidade, impessoalidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal.

Em que pese os argumentos do recorrente, entendo que não lhe assiste razão neste capítulo, inexistindo nulidade absoluta no auto de infração, sendo possível a retificação para exclusão de erros, portanto não havendo nulidade absoluta.

No que tange a eventual mudança de critério jurídico (mudança de classificação de segurado empregado para autônomo e vice-versa), o tema será tratado no mérito. De toda sorte, a decisão de piso já teve a oportunidade de afastar parcela que entendeu não procedente em relação ao lançamento realizado.

É que, do ponto de vista da formalidade do ato, não verifico nulidade. Isto porque, no procedimento de aperfeiçoamento do lançamento, uma vez cumpridas diligências e retificado o lançamento para a correção de erros formais, com exclusão de inconsistências, especialmente quando oportunizado a manifestação do contribuinte, não há que se falar em cerceamento de defesa e do contraditório, ou em novo lançamento, tampouco em nulidade absoluta ou em violação de princípios da legalidade, motivação, moralidade, interesse público, imparcialidade, impessoalidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal. Como consignado na decisão vergastada, não existe, no procedimento fiscal, "qualquer nota de discricionariedade".

---

[1] Acórdão de minha relatoria julgado à unanimidade.
[2] Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), responsável pela uniformização da jurisprudência dos Colegiados (Turmas Ordinárias do CARF).

Eventual debate meritório do lançamento, em aspecto material, por não adequação do critério jurídico fixado ou por alegada mudança do critério jurídico na retificação do lançamento, ocasião em que se cuidaria de uma revisão do lançamento, será tratado quando da análise do *meritum causae.*

De mais a mais, a identificação dos motivos que ensejaram a autuação e os aclaramentos efetivados pela fiscalização afasta a alegação de nulidade, especialmente pela oportunização do direito de manifestação do contribuinte. Ademais, o órgão julgador *a quo* já teve a oportunidade de afastar da exação a parcela que entendeu inconsistente, procedente ao aperfeiçoamento do lançamento. De igual modo, estão ausentes as causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária aplicáveis. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

É certo que eventual inconformismo com as razões da decisão ou com os motivos da autuação é caso de debate no mérito e não de nulidade, o que, de fato, já pretende o recorrente, conforme razões do recurso voluntário.

Sendo assim, sem razão o recorrente quanto a nulidade da autuação.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Originalmente, após análises de GFIP's e de folha de pagamentos, de notas de empenho e da apuração de serviços de cooperativa médica, a fiscalização efetivou lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte do segurado empregado, à parte da empresa e ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. O valor do lançamento foi de R$ 254.159,76 e referem-se aos levantamentos:

> DAL - DIFERENÇAS DE ACRÉSCIMOS LEGAIS - Consiste nas diferenças de acréscimos legais verificados em - Guias da Previdência Social - GPS recolhidas fora do prazo de vencimento nas competências 12/1999 e 12/2000;
>
> FPG - FOLHA DE PAGAMENTO/GFIP - Consiste em valores extraídos das folhas de pagamento e declarados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações para a Previdência Social - GFIP contendo empregados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS considerados nesta condição pelo próprio órgão público, no período de 07/1999 a 12/2000; 02/2001 a 06/2001.
>
> NE1 - NOTAS DE EMPENHO - Consiste em valores extraídos das notas de empenho contendo remuneração para pessoas físicas que prestaram serviço à Prefeitura de Extrema, tendo sido identificadas em folhas de pagamento individual e coletiva, recibos de pagamento, rescisões contratuais, no período de 01/1999 a 12/2000; 02/2001 a 06/2001.

> SCM - SERVIÇO COOP. MÉDICA - Consiste em valores extraídos das notas de empenho contendo o pagamento a cooperativa médica nas competências 09/2000 e 06/2001.

Em primeira instância, o juízo de piso procedeu à análise e o crédito foi reduzido para R$ 124.243,29. Os levantamentos "DAL - Diferença de acréscimos legais", "FPG - Folha de pagamento/GFIP" e "SCM - Serviço de Cooperativa Médica" permanecem como constituídos, porém o levantamento "NE1 - Notas de empenho" foi o objeto da redução.

A defesa advoga, em outras palavras, que, do ponto de vista material, não ocorreu à tributação, sendo inadequado o critério jurídico fixado e a interpretação dos fatos, face as provas colacionadas no caderno processual, aduzindo, outrossim, mudança do critério jurídico na retificação do lançamento, ocasião em que trata do tema como revisão do lançamento, o que afastaria a exação e, por isso, pede a exclusão da tributação em relação aos valores pertinentes aos pagamentos às pessoas contratadas com base na Lei n.º 1.304/97, as quais foram tributadas na categoria de empregados pela fiscalização, porém não configurando relação de emprego, pois na forma da lei municipal a contratação se dá por tempo determinado para atender necessidade temporária de excepcional interesse público, não podendo se reconhecer vínculo empregatício face ao art. 37 da Constituição. Sustenta, inclusive, que, se devida for a tributação, esta somente será na forma da letra "g" do inciso V do art. 12 da Lei n.º 8.212, ou seja, como autônomos, inclusive a matéria teria sido levada a julgamento perante a Justiça Federal do Trabalho de Pouso Alegre/Minas Gerais e, por decisão judicial transitada em julgado, teria sido considerado nulo o entendimento de que seriam empregados, havendo violação da coisa julgada.

Observo no recurso voluntário que o recorrente alega que a própria autoridade fiscal reconhece a ocorrência de erros (e-fls. 572/574), no entanto estes são essencialmente relativos ao levantamento "NE1 - Notas de empenho". Os levantamentos "DAL - Diferença de acréscimos legais", "FPG - Folha de pagamento/GFIP" e "SCM - Serviço de Cooperativa Médica" não estão dentre os trechos especialmente citados pela defesa (transcrições no e-fls. 572/573).

Aliás, em relação aos levantamentos, *"DAL - Diferença de acréscimos legais"* e *"FPG - Folha de pagamento/GFIP"*, observo higidez no lançamento e o relatório complementar não pode ser entendido como lançamento revisto ou como inovação. Veja-se que no relatório de e-fls. 114 a autoridade fiscal esclarece que:

> **1.1** - DAL — Diferenças de Acréscimo Legais — tipo: 83 — Na época, identificado pelo FPAS 850-0. O DAL referente ao mês 12/1999, trata-se de recolhimento efetuado em atraso, no qual o valor devido de Juros foi efetuado a menor. E o DAL referente ao mês de 12/2000, o valor devido de juros não foi recolhido.

Este específico ponto não é contestado pela defesa, malgrado seu longo arrazoado.

Por sua vez, para o levantamento *"FPG - Folha de pagamento/GFIP"* no relatório de e-fls. 523 a autoridade fiscal esclarece que:

> 2.1 - LEVANTAMENTO FPG - FOLHA DE PAGAMENTO GFIP.
>
> 2.1.1 - Esclarecemos que o levantamento FPG (item 4 da folha 510) [e-fl. 520], que abrange o período de 07/1999 a 06/2001, refere-se aos salários de contribuição apurados nas Folhas de Pagamento apresentadas pela Prefeitura e declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e informações para a Previdência Social - GFIP. Nelas

> constavam somente os empregados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS, considerados nesta condição pela própria Municipalidade. Foram apresentadas também as guias de recolhimento - GPS, correspondentes.
>
> 2.1.2 - No Discriminativo Analítico de Débito DAD, fls. 04 a 10 [e-fls. 05/11], pode-se verificar, que ao lançarmos os respectivos salários de contribuição, apurados nas Folhas de Pagamento, mencionadas no item 2.1.1, foram apuradas diferenças coincidindo com o valor da contribuição devida ao Seguro de Acidente do Trabalho - SAT e outras contribuições patronais. No DAD encontra-se o detalhamento mensal dessas diferenças apuradas.
>
> 2.1.3 - Importante salientar, que as Folhas de Pagamento que foram apresentadas, incluíram apenas empregados vinculados ao RGPS (INSS), considerados pela própria Municipalidade e lançados na GFIP. Nenhum deles pertence ao Regime Próprio de Previdência da Prefeitura, conforme conferência efetuada na relação dos efetivos, resultante de concurso público, apresentada pela Prefeitura e anexa ao presente processo às fls. 451 a 463 [e-fls. 460/472].
>
> 2.1.4 - Na Relação dos Efetivos/concursados a data do termo de posse refere-se à coluna DT BENEFÍCIO, confirmada após verificação por amostragem dos termos de posse de alguns funcionários.
>
> 2.1.5 - Com respeito ao item 11 da folha 511 [e-fl. 521], a Prefeitura Municipal possui a Folha de Pagamento base da informação em GFIP, pois foi apresentada à fiscalização. A especificação dos servidores constantes nesse levantamento pode ser feita, por parte da Prefeitura, tanto na análise dessas Folhas de Pagamento quanto na relação de trabalhadores da GFIP, além das GFIPs constantes nos sistemas informatizados da Previdência Social.

Estes específicos apontamentos, igualmente, não são refutados pela defesa. A prova dos autos demonstra a higidez dos argumentos fiscais.

Aliás, o auto de infração, para os levantamentos, *"DAL - Diferença de acréscimos legais"* e *"FPG - Folha de pagamento/GFIP"*, em nenhum momento foi alterado. A defesa não desconstitui o auto de infração para estes levantamentos. Não há violação de princípios da indisponibilidade dos bens públicos, da legalidade, da moralidade, do interesse público, da imparcialidade, da impessoalidade, da finalidade, da razoabilidade, da justiça fiscal, da eficiência, da publicidade, da segurança jurídica, pelo contrário o contraditório, a legalidade e a dialética estiveram presentes no processo administrativo fiscal com ampla participação da edilidade, tendo observado todos os princípios que gravitam em torno da lide, tendo ocorrido diligências substanciadas em relatórios complementares, mas sem modificação do auto de infração para os dois levantamentos apontados. Não se observa preterição do direito de defesa, não houve qualquer declaração de preclusão em relação às peças de defesa apresentadas pelo Município.

No que toca ao levantamento *"SCM - Serviço de Cooperativa Médica"*, o relatório de e-fls. 41 e no de e-fls. 524 a autoridade fiscal esclarece que:

> 6. SERVIÇO DE COOPERATIVA MÉDICA- (SCM)
> 6.1 A Prefeitura firmou convênio com Cooperativa de Trabalho dos Profissionais da Saúde de Extrema, para atendimento de seus servidores e não efetuou a contribuição devida de 15% sobre o valor dos serviços realizados pelos cooperados, nos termos da Lei 9.876/99 e Decreto 3.265/99, a partir da competência 03/2000. **(e-fl. 41)**
>
> 2.3 - LEVANTAMENTO SCM - SERVIÇO DE COOPERATIVA MÉDICA.

> 2.3.1 - Quanto ao levantamento referente ao Serviço de Cooperativa Médica, desconsiderar entendimentos dos itens 6.1 e 6.1.1 do relatório fiscal e considerar o que está exigido no "Relatório dos Fatos Geradores" (fls. 79) [e-fl. 83], que discrimina a exigência de contribuição nas competências 09/2000 e 06/2001. **(e-fl. 524)**

Para tal levantamento "SCM - Serviço de Cooperativa Médica", assiste razão ao recorrente. Explico.

O Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de repercussão geral, no RE n.º 595.838, fixou tese segundo a qual: *"É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho."*

A tese foi fixada em relação ao Tema 166 da Repercussão Geral do STF, que foi prelecionada para tratar da temática: *"166 - Contribuição, a cargo da empresa, incidente sobre 15% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços desenvolvidos por cooperativas."*

A decisão do referido julgado consignou que: *"O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/1999."*

A ementa de jurisprudência do citado julgado foi firmada, nestes termos:

> EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4.º, CF.
> 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.
> 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico "contribuinte" da contribuição.
> 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.
> 4. O art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4.º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.
> 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99.
> (RE 595.838, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08/10/2014)

Sendo assim, diante do pronunciamento do STF, não existe outra solução ao caso concreto que não seja afastar do lançamento o levantamento "SCM - Serviço de Cooperativa Médica", face à declaração de inconstitucionalidade sobre serviços de cooperativas de trabalho, vale dizer, considerando que o Supremo declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei 8.212, de 1991 (artigo 22, inciso IV, com redação dada pela Lei 9.876, de 1999) que prevê contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho.

Portanto, afasta-se o levantamento "SCM - Serviço de Cooperativa Médica".

Por último, quanto ao levantamento "NE1 - Notas de empenho", observo problemas no mesmo, muitos parcialmente já afastados na primeira instância, porém ainda remanesce questões a serem enfrentadas. Veja-se que no relatório de e-fls. 115 a autoridade fiscal esclarece que:

> 2.6 - Nas situações em que os pressupostos da relação de emprego, onde a subordinação jurídica, não ficou clara e evidente, reconsideramos a classificação antes de segurado empregado para segurado Autônomo. Em alguns casos, quando a classificação era de segurado autônomo e ficou clara a condição de segurado empregado pela Lei 1.304/97 e outros elementos (ou seja, o desconto de INSS efetuado na remuneração paga ao prestador do serviço) foi considerada a classificação de segurado empregado, conforme demonstra em anexo a planilha DE PARA, havendo desse modo, a transferência dos segurados da coluna de empregados para a coluna de autônomos, e vice-versa.(e-fl. 115)

Pois bem. Entendo que assiste parcial razão a defesa no que tange ao levantamento "NE1 - Notas de empenho". Isto porque, para os fins do levantamento "NE1 - Notas de empenho", o lançamento efetivado como segurado empregado não poderia ser, posteriormente, modificado para tributação como contribuinte individual e vice-versa, isto é, o lançamento como contribuinte individual não poderia ser reclassificado para segurado empregado. Isto porque, a alteração da qualificação jurídica e do próprio fato jurídico tributário apontado no lançamento, consubstanciada na mudança do enquadramento legal e em nova roupagem para o fato jurídico tributário, quando da retificação do lançamento, configura, neste ponto, conduta vedada pelo Código Tributário Nacional (CTN), na forma do art. 146, o qual reza que: *"A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."*

Ora, se o lançamento originário apontou que o fato jurídico tributário para a incidência de contribuições previdenciárias era a qualidade de segurado empregado (Lei 8.212, art. 22, I) e se, agora, após averiguações decorrentes de questionamentos internos da Seção de Análises da própria Administração Tributária, a fiscalização, para alguns segurados no âmbito da autuação, admite que não ocorra essa característica do vínculo de emprego, mas, sim, de contribuinte individual (autônomo), observa-se a mudança do critério jurídico (Lei 8.212, art. 22, III).

De igual forma, o oposto também é verdadeiro, vale dizer, se o lançamento originário apontou que o fato jurídico tributário para a incidência de contribuições previdenciárias era a qualidade de segurado contribuinte individual - autônomo (Lei 8.212, art. 22, III) e se agora a fiscalização, para alguns segurados, admite que não exista essa característica,

mas, sim, que há os elementos da relação de subordinação e pessoalidade, sendo segurados empregados, observa-se a mudança do critério jurídico (Lei 8.212, art. 22, I).

Essas situações levam a insubsistência do lançamento no ponto em que incide na mudança do critério jurídico, pois ocorreu evidente alteração da qualificação jurídica consubstanciada na mudança do enquadramento legal do fato jurídico tributário.

No mais, para as hipóteses em que o lançamento do levantamento "NE1 - Notas de empenho" se operou de forma correta lançando como contribuinte segurado empregado aqueles que no decorrer da autuação originária foram atestados como tais, e vice-versa no que toca aos contribuintes individuais - autônomos, não há o que reparar no lançamento, tendo sido demonstrado pela fiscalização os elementos caracterizadores da relação de emprego, estando, inclusive, presentes nos autos, recibos, rescisões, contratos e outros elementos, suficientes para aclarar a situação, assim como, no outro viés, estando demonstrada a situação dos contribuintes individuais - autônomos. Para os que tiveram o vínculo de emprego reconhecido, desde o lançamento original, não se cuida de aplicar, ou não, a Lei Municipal n.º 1.304, de 1997, ou a Lei Municipal 841/1991, mas de analisar efetivamente as características do vínculo de emprego, tendo a fiscalização demonstrado nos autos e anexado provas não refutadas pela edilidade.

De mais a mais, é pacífico na jurisprudência que a Autoridade da Administração Tributária tem competência para aferir, para fins previdenciários, os elementos da relação de emprego para enquadramento no RGPS, não estando limitada sua competência frente a Justiça do Trabalho. Além disto, o fato do art. 37, II, da Constituição exigir concurso público para ingresso na Administração Pública, inclusive em emprego público, também, não afasta a competência da Autoridade Fiscal para atestar, para fins previdenciários, os elementos caracterizadores da relação de emprego, quando houver o efetivo trabalho na Administração Pública, ainda que a Justiça do Trabalho torne nulas as contratações. Analisa-se, neste caso, o viés da incidência previdenciária. Aliás, o assunto ficou bem pontuado pela fiscalização no seguinte trecho, que é destacado pela defesa:

> 4.1.8.1 Analisadas algumas reclamatórias trabalhistas na Junta de Conciliação e Julgamento de Pouso Alegre, verificou-se que as contratações realizadas pela Lei Municipal n.º 841/91, feitas em desacordo ao inciso II e § 2.º do art. 37 da Constituição Federal foram consideradas nulas por não observar a exigência constitucional de concurso público, não gerando efeitos. Todas as contratações dos servidores públicos assim realizadas ensejam sua filiação ao Regime Geral de Previdência Social como empregado, por força da Emenda Constitucional n.º 20 e Lei 9.717/98. (e-fls. 36)

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, sendo hipótese de afastar parcialmente o levantamento "NE1 - Notas de empenho.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, considerando o até aqui esposado, conheço do recurso, rejeito as preliminares e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento do levantamento "NE1 - Notas de empenho" as transferências de colunas ("de" "para" "coluna de empregados" para "coluna de autônomos" e vice-versa), bem como para decotar do lançamento o levantamento “SCM - Serviço de Cooperativa Médica”, reformando parcialmente a decisão recorrida.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do lançamento o levantamento "SCM - Serviço de Cooperativa Médica", bem como afastar do levantamento "NE1 - Notas de empenho" os valores relativos à reconsideração da classificação de segurado empregado para segurado autônomo, e vice-versa.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros