



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

**Processo nº** 35138.000024/2007-72  
**Recurso nº** 148.058 Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-01.426 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2010  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO  
**Recorrente** TECHBIZ INFORMÁTICA LTDA (ANTIGA TBA INFORMÁTICA LTDA)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/1996 a 31/12/1998

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - REMUNERAÇÃO. ALIMENTAÇÃO SEM PAT - PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. - SEGURADOS EMPREGADOS.

No que tange ao auxílio alimentação, o dispositivo que trata do mesmo é a alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito: “c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976”

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

A empresa não comprovou a renovação anual de sua inscrição no PAT, passando os valores a constituírem salário de contribuição.

CUSTEIO - NFLD - CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO - PRESENÇA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES.

Em constatando a autoridade fiscal que a prestação de serviços deu-se de forma diversa do pactuado, cumpre-lhe formar o vínculo empregatício para fins previdenciários.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/1996 a 31/12/1998

PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.

Constatando-se antecipação de recolhimento ou quando, com base nos autos, não há como a se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4. do art. 150 do CTN.

**CUSTEIO - NFLD - INDICAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS - EXIGÊNCIA DAS NORMAS PREVIDENCIÁRIAS - INAPLICÁVEL EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE.**

Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal Previdenciário, nos termos do art. 660, da IN 03/2005, os seguintes relatórios e documentos: *X - Relação de Co-Responsáveis (CORESP), que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por maioria de votos, em declarar a decadência até a competência 01/1997. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que votou por declarar a decadência até a competência 11/1996. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que consideraram ser irrelevante a antecipação de pagamento; e II) Por unanimidade de votos, no mérito, negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente

ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora

KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO – Redator Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

O presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, bem como a parcela a cargo dos segurados empregados não descontada em época própria, levantadas sobre os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 26/02/2002, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia. Foram 3 os levantamentos apurados: AL \_ Alimentação sem PAT, período de 04/1996 a 12/1998, AT – Autônomos, período de 07/1998 a 12/1998, DA – Descaracterização de Autônomos no período de 07/1998 a 12/1998.

Note-se que a NFLD em questão já foi alvo de apreciação por parte por parte do extinto 2ª CaJ, tendo sido o encaminhamento do julgamento no sentido de ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO, tendo em vista ausência de cientificação da notificada dos termos de diligência efetuada. Assim, para retornar aos termos do recurso adoto o relatório do voto até a referida decisão, ao qual transcrevo abaixo:

*A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela devida pelos segurados empregados e a cargo da empresa incluindo a relativa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa em virtude dos riscos ambientais do trabalho, e a relativa a Terceiros, sobre a remuneração paga a título de fornecimento de alimentação sem a devida formalização ao PAT. Também estão incluídos os pagamentos referentes aos trabalhadores' autônomos; caracterização de trabalhadores autônomos como segurados empregados (relatório fiscal às fls: 36 á 40).'*

*Não conformado com a notificação, foi apresentada defesa, fls. 45 a 59, juntando cópia de documentos às fls. 60 a 158.*

*A Receita Previdenciária com ndou ,diligência fiscal, conforme tl. 160. A fiscalização previdenciária prestou as informações as fls, 162 a 164.*

*A Decisão-Notificação confirmou a procedência do lançamento, fls. 167 a 175.*

*Não concordando com a decisão da autarquia previdenciária, foi interposto recurso, conforme fls. 182 a 209. Juntando copias às fls. 210a 569. •*

*A empresa efetuou o recolhimento referente aos levantamentos AT (autônomos), fls. 572 a 573.*

• A unidade da Previdência Social comandou nova diligência fiscal, fl. 572 a 573. Foram juntadas planilhas às fls. 575 a 592. Sendo prestada a informação fiscal às fls. 598 a 599, propondo a retificação do levantamento alimentação sem o PAT.

Nova Decisão-Notificação foi emitida mantendo o lançamento em parte, fls. 601 a 607.

Não concordando com a decisão da autarquia previdenciária, foi interposto recurso conforme fls. 642 a 645.

Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

• Acredita ser de rigor excessivo a desclassificação do PAT feita pela auditoria do INSS;

Desde o início de suas atividades a recorrente vem optando pela modalidade de convênio com empresa devidamente registrada no PAT;

• A empresa fornecedora é quem deveria a cada ano estar renovando a adesão ao Programa;

Somente após o cancelamento da inscrição é que a fiscalização poderia lavrar débito, na forma da Ordem de Serviço h 01/3/1997;

• Requerendo por fim, que seja reconhecida a improcedência do lançamento.

A unidade descentralizada da Receita Previdenciária não apresentou contra-razões.

É o Relatório.

Após a recapitulação dos termos do relatório do acórdão que anulou a DN pela ausência de cientificação do recorrente dos termos de diligência fiscal, informo os eventos para reapreciação do feito.

O recorrente foi devidamente cientificado dos termos da diligência, fl. 702, tendo se manifestado às fls. 708 a 713

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência parcial do lançamento, fls. 719 a 722.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 729 a 753, onde, em síntese a recorrente alegou o seguinte:

Não concordando com a Decisão que tão-somente retifica o suposto débito apurado em razão de erros e equívocos de ordem material do Auditor Fiscal no tocante a apuração da suposta remuneração sob a forma de alimentação, a empresa, reiterando as alegações da defesa e as razões do primeiro recurso, por acreditar ser DE RIGOR EXCESSIVO a desclassificação do Programa de Alimentação do Trabalhador-PAI feita pela Auditoria do INSS simplesmente pelo fato de não ter encaminhado, a partir de 1996, a renovação da adesão ao PAT, sendo que

*tal renovação, por ser absolutamente inócua, já foi definitivamente ABOLIDA mediante • Portaria Interministerial em 1999.*

*Quando um dispositivo legal é alterado e esta alteração vem beneficiar o contribuinte, é de direito que o novo comando legal seja aplicado para beneficiar, mesmo que o fato gerador tenha se consumado. No presente caso, nem se trata de retroagir os efeitos da Lei ou do seu Decreto Regulamentador, pois ambos não falam de obrigatoriedade da renovação anual do PAT. Esta foi disciplinada mediante ato normativo, no caso uma Portaria, cujas determinações e procedimentos podem ser alterados em razão de novas interpretações, inclusive foi o que ocorreu mediante a Portaria Interministerial/ nº 5/99, que modificou o procedimento e este beneficia o contribuinte e por JUSTIÇA deve ser aplicado retroativamente.*

*Da leitura do art. 3º da Lei nº 6.321/76 e da alínea "c", 5º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, depreende-se que só não integra o salário-de contribuição a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.*

*Como pode um programa estar aprovado pelo simples envio de um formulário, sem qualquer controle de recebimento e sem retorno para a empresa?*

*Analizando essas determinações legais, verifica-se a fragilidade da exigência para a adesão ao PAT. A simples remessa de um formulário, via ECT, que sabe-se lá, poderá nem chegar ao destino, coloca a empresa sujeita ou não, ao cumprimento de uma obrigação principal, qual seja, a de recolher contribuições sobre a parcela de alimentação que fornece ao seu empregado.*

*Questiona o recorrente se a natureza do fornecimento da alimentação modifica-se em função da adesão ou não ao PAT ou de sua renovação.*

*O salário in-natura sob o benefício de alimentação não tem o caráter de contraprestação pelo trabalho prestado, mas, sim, natureza eminentemente alimentar. A empresa não está instituindo benesse por força do contrato de trabalho, mas, simplesmente, proporcionando conveniências aos seus empregados. Se a inscrição ou não no PAT, nos termos das decisões jurisprudenciais não se mostra relevante, como recusar a interpretação jurisprudencial pátria para admitir a incidência da penalidade com a cobrança da contribuição sobre o fornecimento de alimentação?*

*Por outro lado, entendendo o legislador que não havia razão para a exigência da renovação anual da adesão ao PAT, emitiu a Portaria Interministerial nº 5/99 dando novo entendimento, sendo criado, a partir do ano-base de 2000, um campo específico na RAIS para registro das informações relativas ao PAT, suprimindo a renovação anual.*

*Entretanto, embora tenha a empresa, cumprido a determinação, informando no campo específico da RAIS a adesão ao PAT a Fiscalização apurou contribuições até julho/2001 na NFLD 34.410.357-1.*

*Relativamente ao débito proveniente da descaracterização dos segurados autônomos, no Relatório Fiscal o Auditor fala, de forma genérica, da presença de pessoalidade e subordinação dos prestadores de serviços, não demonstrando, de forma clara e precisa, a existência dos pressupostos e requisitos que caracterizam a relação empregatícia nos moldes que determinam a Consolidação das Leis do Trabalho,- CLT, em seus artigos 2º e 3º. impossível caracterizar nas relações de trabalho apontadas a existência dos requisitos legais configuradores de vínculo empregatício por tratar-se de profissionais especializados na área de informática, devidamente inscritos na Previdência Social na categoria de contribuintes individuais, posto que prestam seus serviços técnicos a várias empresas durante o mês, em caráter eventual, sem qualquer relação de emprego, conforme determina o disposto no art. 9º, inciso, V, alínea "j" da Lei nº 8.212/91.*

*Nesta área específica de Informática não basta, portanto, a existência tão-somente da relação do serviço prestado com as atividades normais da empresa, como citado no Relatório Fiscal e na Decisão-Notificação. Para a caracterização do prestador de serviço como segurado empregado, torna-se necessário um maior aprofundamento na situação tática, especialmente no requisito SUBORDINAÇÃO que não se vislumbra, em hipótese alguma, na relação de trabalho.*

*A empresa não concorda, portanto, com a decisão de ser mantido o débito apurado em decorrência da descaracterização de autonomia dos profissionais arrolados no Relatório Fiscal, porquanto não demonstrados os pressupostos legais configuradores do vínculo empregatício, principalmente no tocante à subordinação.*

*Reitera a notificada o seu pedido no sentido de que: seja reformada a Decisão-Notificação 11.901.4/1270/2006 e o débito incluído na Notificação Fiscal julgado IMPROCEDENTE.*

Processo nº 35138.000024/2007-72  
Acórdão n.º **2401-01.426**

**S2-C4T1**  
Fl. 763

---

A unidade descentralizada da SRP encaminhou o processo a este Conselho tendo apresentado contra-razões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 754. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### **DAS PRELIMINARES AO MÉRITO NO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Apesar de no recurso em questão o recorrente não questionar a decadência cumpre-nos de ofício apreciá-la.

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, senão vejamos:

*Súmula Vinculante n° 8* “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

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

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n° 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.*

*1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de*

29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. **II. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos**

sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou

*adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)*

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: “A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

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

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

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

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado*

*da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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

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

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

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

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu "desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa" para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

No caso ora em análise, identificamos pagamentos de “prêmios”, ou seja salários indiretos, nos quais o próprio recorrente entende não existir contribuição, posto se tratar de pagamentos eventuais e pagos com liberalidade. Portanto, existe a demonstração do não reconhecimento do fato gerador, para que tenha existido antecipação do pagamento.

Como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar;.Chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição uma, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexo ou complexivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 26/02/2002, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 04/1996 a 12/1998, sendo assim, devem ser excluídas a luz do art. 173, I as contribuições até 11/1996.

Superadas as preliminares, passo ao exame do mérito.

### **DO MÉRITO**

A Decisão Notificação acabou por excluir do lançamento original diversos valores de Alimentação, tendo em vista ter o auditor após, reavaliar diversos documentos trazidos pelo recorrente na esfera recursal.

Assim, procedeu a autoridade julgadora a exclusão no lançamento em questão dos valores nos quais foi detectada inconsistência por parte do lançamento original, principalmente no que diz respeito a parcela descontada dos segurados empregados.

NO tocante a matéria objeto de recurso, toda a argumentação do recorrente pauta-se no rigor excessivo do fisco em incluir como salário de contribuição os valores pagos à título de alimentação, tendo em vista que a empresa não renovou no período objeto do lançamento a inscrição no PAT.

Ressalta o recorrente que a partir do ano de 1999, restou expresso nos atos normativos que a inscrição realizada, valeria por prazo indeterminado, o que esse entendimento deve retroagir aos fatos geradores apurados nessa NFLD, uma vez que no ano de 1995 a empresa havia encaminhado formulário de inscrição. Alegou ainda o recorrente que o formalismo não possui o condão de desnaturar a natureza da alimentação fornecida.

Contudo, apesar de todo o arrazoado da recorrente não há como lhe conferir razão. Conforme citado no seu próprio recurso, no que tange ao auxílio alimentação, o dispositivo que trata do mesmo é a alíneas “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

*“c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976”*

A Lei nº 6.321/1976 em seu artigo 3º dispõe que “ não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.”

Por sua vez o Decreto nº 05/1991 que regulamentou a Lei nº 6.321/1976, define com precisão como se dá a aprovação dos programas de alimentação pelo Ministério do Trabalho, conforme se verifica no § do art. 1º, in verbis:

*“§ 4º Para os efeitos deste Decreto, entende-se como prévia aprovação pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a apresentação de documento hábil a ser definido em Portaria dos Ministros do Trabalho e Previdência Social; da Economia, Fazenda e Planejamento e da Saúde”*

Portanto, enquanto a empresa não efetuar a apresentação do documento hábil, ao qual se refere o decreto encimado, não se pode dizer que seu programa de alimentação está aprovado pelo Ministério do Trabalho, para fins de não incidência da contribuição previdenciária.

A legislação que determinou que o inscrição valeria por prazo indeterminado, só foi publicada em 1999, ou seja, posteriormente aos fatos geradores contidos nesta NFLD. Até então os atos normativos do Ministério do Trabalho exigiam a entrega anual.

## DA DESCARACTERIZAÇÃO DE AUTÔNOMOS

Quanto a este ponto o recorrente argumenta que no Relatório Fiscal o Auditor fala, de forma genérica, da presença de pessoalidade e subordinação dos prestadores de serviços, não demonstrando, de forma clara e precisa, a existência dos pressupostos e requisitos que caracterizam a relação empregatícia nos moldes que determinam a Consolidação das Leis do Trabalho,- CLT.

Com relação a este ponto também não lhe confiro razão. Conforme descrito pela autoridade fiscal, não só a prestação de serviços ter se dado na atividade fim da empresa se prestou a caracterizar o vínculo trabalhista para efeitos previdenciários. Senão vejamos trechos do relatório fiscal, fl. 38 e das informações que destacam a matéria, fls. :

### *5. Considerações a respeito do levantamento Descaracterização de Autônomos (DA).*

*O presente levantamento refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social sobre as remunerações de trabalhadores considerados indevidamente como autônomos pela empresa, em decorrência dos elementos verificados pela fiscalização, constatando SEREM SEGURADOS EMPREGADOS, em observância à legislação previdenciária.*

*Elencamos no Relatório de Fatos Geradores, os segurados que prestaram serviços não-eventuais, visando atender as atividades normais da empresa, notadamente atividades de treinamento, a qual esta relacionada diretamente com o fim econômico da empresa ora notificada, ou seja, aquele previsto em seus atos constitutivos.*

*Salientamos que a natureza dos serviços prestados comporta verdadeira pessoalidade, o que se verifica com muita clareza nos recibos apresentados.*

*A empresa em questão mantém departamentos especializados, integrados entre si para a tarefa de treinamento, não é admissível, portanto, a manutenção de profissionais ligados às atividades desenvolvidas por tais departamentos na condição de autônomos.*

*Portanto, tem-se por configurada a subordinação de tais trabalhadores, posto que participam integralmente do processo produtivo da empresa, cumprindo funções indispensáveis ao andamento rotineiro da notificada.*

A fl. 163 descreve a autoridade fiscal outras características do serviços prestado:

### *1.2 -DESCARACTERIZACAO DE AUTONOMOS*

*A empresa TBA INFORMATICA LTDA, conforme em seu contrato social, destina se a prestar os serviços de treinamento e em suas dependências existem varias salas de aula e todos os aparatos necessários ao ensino, concluindo-se que se existe treinamento, esta atividade é executada em suas dependências, nos horários estabelecidos pela notificada e sob supervisão do diretor responsável pela área de ensino, conforme a fiscalização teve a oportunidade de presenciar durante todo o período de*

*permanência na empresa (de 09/11/2001 a 26/02/2002). Segundo os esclarecimentos da notificada existe uma série de cursos oferecidos ao público, porém raramente todos os horários são preenchidos e segundo ainda a própria notificada não haveria como contratar diversos profissionais e deixá-los a disposição para a eventualidade de cobrir todos os turnos, optando então por contratar os professores como autônomos e utilizando-os apenas naqueles períodos que seriam necessários. A descaracterização se fez necessária por entender que uma empresa que se constituiu para oferecer treinamento não contrata professores como seus funcionários e sim como autônomos, porém exige destes que cumprem uma carga horária diária em suas dependências, paga uma remuneração mensal, existe o fator pessoalidade, pois são contratados sem a possibilidade de substituição, e para o requisito da subordinação esclareço que cumprem horários, conforme verificado no plano de cursos oferecidos pela empresa e cumprem as determinações da notificada quanto ao conteúdo do curso.*

A fl. 599, em outra informação fiscal, esclarece novamente o auditor fatos relacionados a prestação de serviços:

*Quanto ao item 9 da folha 573, informo que no RELATORIO DE FATOS GERADORES está claramente especificado a competência, o nome de cada trabalhador e o valor pago. Quanto à natureza do serviço prestado informo que somente foram descaracterizados os funcionários cujos recibos estavam escritos claramente a palavra 418 "INSTRUÇÃO" ou "CURSO" ou "TREINAMENTO" no campo referente à discriminação do serviço prestado (ver etn anexo folhas 593/596) o que se constitui em prova definitiva da natureza dos serviços prestados e completa assim toda a exigência da empresa notificada.*

Ou seja, ao contrário do entendimento do recorrente entendo que o auditor buscou caracteriza a existência da condição de empregado, sendo que o simples fato de tratar-se de profissionais especializados, “raríssimos” nas palavras da recorrente não afastam a natureza da prestação de serviços, onde restou descrito que existiam horários a serem cumpridos, a programação do curso partir da própria instituição contratante, inclusive sob a coordenação da mesma. Estes argumentos não foram rebatidos pelo recorrente.

Assim, entendo que não existem fatos que demonstrem a fragilidade do lançamento, ou mesmo encontra-se a autoridade fiscal equivocada ou agindo com rigor excessivo. Cumpre-nos esclarecer ainda, que não procede o argumento do recorrente de que a autoridade fiscal extrapolou de seus limites, quando da cobrança do crédito, desrespeitando os limites legais. A fiscalização previdenciária é competente para constituir os créditos tributários decorrentes dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme descrito no art. 1º da Lei 11.098/2005:

*Art. 1o Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais*

*atribuições correlatas e conseqüentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.*

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

*Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que se exclua do lançamento, face a aplicação da decadência quinquenal, as contribuições até a competência 11/1996, e no mérito voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2010

ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Redator Designado

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela relatora, concluo de forma diversa no que diz respeito ao critério para fixação do prazo decadencial. Passarei, de imediato, a expressar meu entendimento, posto que a legislação aplicável já foi suficientemente mencionada no voto da Conselheira Elaine Cristina Vieira.

A bem da verdade, tanto esse Conselheiro quanto a Ilustre Relatora entendemos que havendo recolhimento antecipado da contribuição, há de se contar o prazo decadencial pela norma do art. 150, § 4. do CTN, qual seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Divergimos, todavia, para os casos em que a empresa não reconhece a incidência de contribuição sob determinada rubrica.

Nesses casos, a Conselheira Elaine Cristina pondera que as guias de recolhimento por ventura existentes, dizem respeito a outras rubricas, haja vista que, para as parcelas sobre as quais não se considerou a incidência tributária, não há o que se falar em antecipação de pagamento.

Ouso divergir dessa tese. É cediço que na Guia da Previdência Social – GPS não são identificados os fatos geradores, mas são lançados em campo único – “Valor do INSS” – todas as contribuições previdenciárias e, inclusive a dos segurados. Por esse motivo, havendo recolhimentos, não vejo como segregar as parcelas reconhecidas pela empresa, daquelas que não tenham sido tratadas como salário-de-contribuição.

Verifica-se na espécie, que nem do Relatório, nem dos demais anexos, há como se concluir pela existência ou não de recolhimentos, haja vista que os fisco sequer se pronuncia sobre a análise de guias de pagamento. Nessas situações, o entendimento que tem prevalecido nessa Turma de Julgamento é que se aplique o § 4. do art. 150 do CTN para contagem do prazo decadencial, posto que, não tendo o fisco expressamente se manifestado sobre a inexistência de pagamentos pela recorrente, deve a dúvida militar em favor dessa.

Assim, considerando-se que a ciência do lançamento deu-se em 26/02/2002, e que as competências em discussão referem-se ao período de 04/1996 a 02/1998, voto pela declaração de decadência para as competências 04/1996 a 01/1997.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2010

KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Redator Designado