



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

**Processo n°** 35311.000234/2003-89  
**Recurso n°** 251.028 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-001.110 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de junho de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO FLUMINENSE DE EDUCAÇÃO - AFE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001.

**CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.**

Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal prevista no art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº 8.212/91 para que se opere a caracterização de segurado empregado.

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. RELATÓRIO FISCAL LACUNOSO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA PREJUDICADOS. NULIDADE.**

É nulo o lançamento tributário cujos relatórios e o conjunto probatório carreados aos autos dificultam ou impedem o efetivo exercício do contraditório e da ampla defesa do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Não Conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular o auto de infração/lançamento, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Quanto à natureza do vício, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, diferentemente dos demais Conselheiros, entendeu tratar-se de vício material.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/12/2001.

Data da lavratura da NFLD: 28/02/2003.

Data da Ciência do NFLD : 14/03/2003.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social a cargo dos segurados empregados, classificados pela empresa como trabalhadores autônomos (segurados contribuintes individuais), incidentes sobre o seu Salário de Contribuição mensal, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 78/92 e anexos.

Relata o auditor fiscal notificante que as remunerações dos aludidos segurados foram extraídas dos lançamentos contábeis registrados nos Livros Diários referentes ao período da prestação de serviços, bem como pela análise de recibos de prestação de serviços emitidas pela empresa ora notificada, nos quais foram verificados o tipo do serviço prestado e sua correspondente remuneração.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 965/1024.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Duque de Caxias/RJ lavrou Decisão- Notificação, a fls. 1044/1088, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 22/12/2004, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1292.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs, em 21 de janeiro de 2005, recurso voluntário, a fls. 1093/1149, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que seria incabível a apuração da base de cálculo por arbitramento eis que a contabilidade da empresa não possui vícios nem omissões;
- Que o lançamento seria nulo em virtude de a base de cálculo ter sido apurada mediante aferição indireta;
- Que a negativa de realização de perícia representa cerceamento do direito de defesa;

- Que a fiscalização do INSS relacionou como fato gerador o pagamento efetuado a segurados empregados e autônomos. Assim, para que se respeite o princípio da ampla defesa e do devido processo legal, faz-se mister individualizar todos os segurados empresários e autônomos contratados.
- Que o lançamento considerou como segurados empregados diversos trabalhadores autônomos, sem que tal caracterização fosse efetuada caso a caso. Aduz que a autuação seria nula em razão de os autônomos caracterizados como empregados não terem sido individualizados, demonstrando a relação de subordinação para cada caso.
- Que a não individualização dos valores levantados entre autônomos e segurados empregados de forma clara e objetiva, importa em verdadeira insubsistência da notificação fiscal por caracterizar cerceamento de defesa. Aduz que os valores de contribuição previdenciária não declarados em GFIP, referente ao pagamento dos autônomos, não está especificado de forma clara e precisa sobre quais profissionais autônomos se referem, limitando-se a autuação à genérica de trabalhadores do Recorrente;

Ao fim, requer a nulidade da Notificação Fiscal.

Contrarrazões a fls. 1216/1228.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### **1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 22/12/2004. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17 de janeiro do ano seguinte, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

## 1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Inicialmente cabe destacar que a presente Notificação Fiscal promove o lançamento tributário de contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados, classificados pela empresa como trabalhadores autônomos (segurados contribuintes individuais), incidentes sobre o seu Salário de Contribuição mensal, apurados a partir dos registros contábeis assentados nos Livros Diários referentes ao período da prestação de serviços, bem como da análise de recibos de prestação de serviços emitidas pela empresa ora notificada, nos quais foram verificados o tipo do serviço prestado e sua correspondente remuneração.

Tendo em vista o fato de o Anexo I do relatório fiscal e vários documentos que o acompanham serem partes integrantes de diversas notificações fiscais de lançamento de débito geradas pela fiscalização durante o curso da mesma ação fiscal, como assim adverte a Autoridade Lançadora a fl. 93, vários argumentos de defesa consignados na peça recursal *sub examine* não se aplicam ao presente lançamento, mas, sim, a outros realizados na mesma ação fiscal, motivo pelo qual não serão apreciados neste Processo Administrativo Fiscal, em razão da ausência de pertinência com o objeto do vertente documento de constituição de crédito tributário, não havendo em relação a eles qualquer lide constituída.

De outro eito, argumenta o Recorrente que o lançamento considerou como segurados empregados diversos trabalhadores autônomos, sem que tal caracterização fosse efetuada caso a caso. Aduz que a autuação seria nula em razão de os autônomos caracterizados como empregados não terem sido individualizados, demonstrando a relação de subordinação para cada caso. Acrescenta ainda que a não individualização dos valores levantados entre autônomos e segurados empregados de forma clara e objetiva, importa em verdadeira insubsistência da notificação fiscal por caracterizar cerceamento de defesa. Adita que os valores de contribuição previdenciária não declarados em GFIP, referente ao pagamento dos autônomos, não está especificado de forma clara e precisa sobre quais profissionais autônomos se referem, limitando-se a autuação à genérica de trabalhadores do Recorrente.

Neste particular, muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS qualificado com "*segurado empregado*" não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mas sim, a pessoa física especificamente conceituada, para fins previdenciários, no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.

### **Consolidação das Leis do Trabalho - CLT**

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

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

### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*I - como empregado:*

- a) *aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*
- b) *aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;*
- c) *o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;*
- d) *aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;*
- e) *o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;*
- f) *o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;*
- g) *o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)*
- i) *o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- j) *o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004).*

*II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;*

Olhando com os olhos de ver, avulta que os conceitos de “empregado” e “segurado empregado” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos. Esta qualifica como “segurado empregado” não somente os trabalhadores tipificados como “empregados” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas. De outro eito, determinadas categorias de trabalhadores tidas como “empregados”

pela CLT podem não ser qualificadas como segurados empregados para os fins da colimados pela lei de custeio da Seguridade Social.

Exemplo emblemático do que acabamos de expor é o caso dos empregados domésticos. Malgrado este trabalhador ser qualificado como *empregado* pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social tal trabalhador não integra a categoria de “*segurado empregado*”, art. 12, I da Lei nº 8.212/91, mas, sim, a de “*segurado empregado doméstico*”, art. 12, II da Lei nº 8.212/91, uma classe absolutamente distinta da de “*segurado empregado*”, com regras de tributação completamente diversas daquelas aplicáveis aos “*segurados empregados*”.

Dessarte, revela-se irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “*empregado*” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho. Prevalecerá, sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrigada nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, para os fins do custeio da Seguridade Social, serão qualificados como segurados empregados, e nessa qualidade se subordinando empregador e segurados às normas encartadas na Lei nº 8.212/91, as pessoas físicas que prestarem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, aqui incluídos os órgãos públicos por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Ocorre que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, impera igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: “*em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos*”.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que “*No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual - na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva*” (DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207).

Nessa perspectiva, o ato de desconsideração da qualidade de segurados contribuintes individuais para a de segurado empregado tem como esteio, fundamentalmente, o aludido princípio da primazia da realidade. Explico: O auditor constata que, na prática da empresa, encontram-se efetivamente presentes todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, malgrado o liame pactuado formalmente entre as partes tenha sido o de segurado contribuinte individual.

A tarefa de se requalificar, como segurado empregado, um trabalhador tratado originalmente pela empresa como segurado contribuinte individual, é árdua e penosa havendo o agente fiscal que se resguardar com alguns cuidados.

Por se tratar de matéria de fato, tem o auditor que trazer à colação todos os elementos de convicção que o levaram a concluir ali existir, efetivamente, uma relação jurídica material diversa daquela assentada formalmente entre empresa e trabalhador. Tal detalhamento não necessita, de forma alguma, ser individualizado por trabalhador, embora desejável, podendo ser por grupo de obreiros que se encontrem na mesma situação fática, sendo imprescindível, quando houver vários grupos distintos, a relação dos obreiros integrantes de cada um deles.

Com efeito, no caso presente, do relato assentado nos itens 06 e 07 do Relatório Fiscal, a fls. 79/81, pode-se vislumbrar que, em alguns dos levantamentos realizados pela fiscalização no vertente lançamento, estão presentes os elementos qualificadores da condição de segurado empregado, conforme conceituação legal estabelecida no art. 12, I, 'a' da Lei nº 8.212/91, como é o caso das pessoas físicas contratadas para, efetivamente, ministrar aulas nos estabelecimentos do Recorrente.

Ocorre que, em outros casos apurados neste lançamento, a autoridade fiscal não logrou instruir o seu relatório com a descrição fática dos atributos de requalificação, como ficou patente na situação em que o auditor relata que *“Os demais serviços explícitos na planilha anexa foram considerados como serviços de segurados empregados em virtude da natureza dos serviços executados, em combinação com a posterior contratação dos autônomos”*, sendo de extrema importância destacar que a aludida *“planilha anexa”* não foi sequer apresentada.

Quais foram os serviços executados? Qual a sua natureza? Quais os foram os segurados? Essas e outras perguntas igualmente pertinentes ficaram sem resposta.

Assim, não estando presentes, portanto, os elementos essenciais caracterizadores da condição de segurado empregado insculpidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, não se nos antolha possível convolar a condição de tais segurados da condição de contribuintes individuais, nos termos do art. 12, V da Lei nº 8.212/91, para a condição de segurados empregados, nos termos dispostos no inciso I desse mesmo dispositivo legal, conforme assentado no lançamento tributário ora em debate.

Nos deparamos, assim, com um lançamento que seria procedente somente em parte.

Compulsando os autos, no entanto, verificamos inexistir individualização dos obreiros objeto da requalificação, de molde que se torna impraticável, com base no conjunto probatório presente nos autos, individualizar a parcela a ser declarada procedente no presente feito.

O processo foi instruído de maneira imperfeita e lacunosa, não logrando a Autoridade Lançadora carrear aos autos os elementos de prova necessários a se verificar, com base no Princípio da Primazia da Realidade, a efetiva condição de segurado empregado da totalidade dos trabalhadores objeto do presente lançamento, tampouco a individualização de tais segurados obrigatórios do RGPS, em ofensa frontal à indispensável descrição clara e precisa dos fatos geradores consolidados na presente notificação fiscal.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*

Nessas circunstâncias, houveram-se por violadas as formalidades exigidas pela Lei nº 8.212/91 pertinentes à precisa e cristalina descrição dos fatos geradores, tornando-se impraticável o efetivo exercício do contraditório e da ampla defesa do Recorrente, desaguando tal descuido na nulidade do lançamento, por vício formal, nos termos do art. 59, II, *in fine*, do Decreto nº 70.235/72.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

**2. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, voto pela NULIDADE do presente lançamento, por vício formal, com fulcro no art. 59, II, *in fine*, do Decreto nº 70.235/72.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Processo nº 35311.000234/2003-89  
Acórdão n.º **2302-001.110**

**S2-C3T2**  
Fl. 1.233

---