



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

Processo nº 35405.000432/2005-65
Recurso nº 147.500 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.148 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2009
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente NEEC CONSTRUTORA LTDA
Recorrida DRP EM BAURU/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2003

PRAZO DECADENCIAL. NÃO OCORRÊNCIA. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN. Nesse sentido deve ser seguida a interpretação adotada pelo STJ no julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de nº 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008.

MPF. CIÊNCIA DOS LANÇAMENTOS APÓS PRAZO DE VIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

A ciência dos lançamentos pelo sujeito passivo após a expiração do Mandado de Procedimento Fiscal não acarreta a nulidade do lançamento.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SEGURADO EMPREGADO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante aferição indireta.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento para provimento parcial do recurso, nos termos do voto divergente apresentado pelo Conselheiro Marco André Ramos Vieira, vencido o relator que aplicava o artigo 150, §4º e no mérito, por unanimidade de votos, manter os demais valores lançados, nos termos do voto do Relator.


LIEGE LACROIX THOMASI – Presidenta


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Redator designado


MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Adriana Sato, Edgar da Silva Vidal (suplente), Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior e Liege Lacroix Thomasi (presidenta).

Relatório

O presente lançamento 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, bem como as destinadas aos Terceiros. Foram arbitrados os valores, pois segundo a fiscalização previdenciária, a contabilidade não espelha a realidade dos fatos, bem como foi enquadrado o Sr. Edison José Capellazzo como segurado empregado na empresa, fls. 204/212.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 25/264. Mais adiante a notificada complementa a defesa informando que providenciou a correção dos livros contábeis.

A Receita Previdenciária comandou diligência à fl. 278, tendo como resultado a informação às fls. 279/283. A notificada fez juntar às fls. 286/317 laudo pericial.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência do lançamento, fls. 321 a 335.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 349 a 3824.

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

1. Quando foi dada ciência ao contribuinte, o prazo de validade do MPF já havia expirado, sendo nulo o lançamento fiscal;

2. · A empresa efetuou a correção dos equívocos realmente ocorridos por meio da elaboração de nova contabilidade;
3. · A legislação não proíbe a retificação da contabilidade através da substituição dos respectivos livros;
4. · O art. 147 do CTN trata da retificação da declaração e não de retificação da contabilidade, portanto não poderia ser aplicado ao presente caso;
5. · O Sr. Edison Capelazzo nunca foi empregado da empresa;
6. · Nas obras realizadas, assim como no próprio CNPJ principal, em alguns meses houve saldo positivo a favor da empresa que não foi considerado no lançamento fiscal;
7. · Em algumas notas fiscais os serviços foram prestados com a utilização inerente de equipamentos, ou a base da nota foi a confecção de concreto, o que não foi considerado no arbitramento;
8. menciona que o quadro que relaciona as notas fiscais emitidas consta da informação que vários valores relativos a retenção efetuada pelas empresas contratantes foram incluídos no REFIS;
9. a construção do pavilhão, obra da Prefeitura Municipal de Barra Bonita, afirma que o último faturamento só veio a ocorrer em 12/2003, após o encerramento da ação fiscal;
10. o pavilhão foi construído no sistema de estrutura metálica especial, sendo que o valor faturado até 06/2003 se referem à compra de materiais e serviços da estrutura metálica;
11. · O prazo decadencial é de cinco anos;
12. · Requerendo que seja concedido provimento ao recurso.

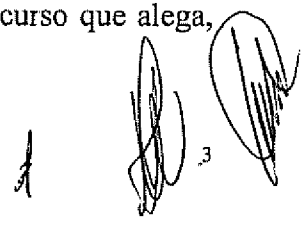
A unidade da SRP encaminhou os autos ao setor de fiscalização para manifestação. Foram prestadas informações as fls. 540-547.

Intimada do resultado da diligência, a pessoa jurídica apresentou impugnação complementar [fls. 610/614] que teceu manifestação em face da diligência e fez juntar laudo pericial dos livros diários referentes aos anos de 1999 a 2003.

Em 13/07/2006, foi prolatada reforma de DN que julgou procedente, em parte, o lançamento exarado [fls. 660/678].

Inconformada, a pessoa jurídica interpôs recurso voluntário que reitera os argumentos expendidos [fls. 791-807].

A Receita Previdenciária apresenta suas contra-razões ao recurso que alega, em síntese:



1. - Não foram trazidos elementos novos capazes de alterar a decisão anterior;
2. - Remete para os argumentos da Decisão-Notificação;
3. - Requerendo, por fim, que seja negado provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame das questões preliminares suscitadas pelo recorrente.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

I - DECADÊNCIA

É cediço que o Diário Oficial da União do dia 20/06/2008 publicou o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, do STF, *verbis*:

Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008, RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.

Legislação

Decreto-Lei nº 1.569/1997, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.

Ministro Gilmar Mendes

Presidente"

(DOU nº 117, de 20/06/2008, Seção I, pág. 1)

Portanto, diante da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 não há como se acolher o entendimento da Fiscalização que o direito de constituir o crédito é de 10 [dez] anos.

Hoje, a discussão cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado "lançamento por homologação", deve ser contado pela regra do art. 150, § 4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *in verbis*:

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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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".

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

(...) Em conclusão :

- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*
- c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;*
- d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;*
- e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido;*



(III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;

f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte :

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração" Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da

obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada." (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:



7

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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 .

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação. opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviação absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição Previdenciária natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a

contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo que parte do lançamento se encontra fulminado pela decadência, haja vista que a cientificação ocorreu em **07/04/2004**.

Dessa forma, decadente está o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à contribuição, para os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, quais sejam, **até a competência 03/1999**.

II – MPF

No caso específico em questão, não houve violação ao Decreto n.º 3.969, como entende o autuado.

De acordo com o art. 16 do referido Decreto, não há nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade administrativa emitir novo MPF, nestas palavras:

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Conforme previsto no art. 13 do referido Decreto, a prorrogação do prazo poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias. Tal prorrogação será formalizada mediante a emissão do MPF-Complementar.

Essa discussão foi objeto de enunciado do Conselho de Recursos da Previdência Social-CRPS, que disciplina, *verbis*:

JR/CRPS - ENUNCIADO Nº 25

A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - não acarreta nulidade do lançamento.

(Editado pela RESOLUÇÃO MPS/CRPS Nº 1, DE 23/02/2006 - DOU DE 06/03/2006)

No presente caso, antes do encerramento do procedimento fiscal foram emitidos MPF complementares, prorrogando o prazo do primeiro MPF, conferindo ciência ao contribuinte acerca desse Mandado, fls. 192/200. O procedimento fiscal poderia ser encerrado até o dia 31 de março de 2004, data em que o Auditor lavrou o lançamento fiscal, comparecendo à empresa, mas não havendo contribuinte para receber o auto de infração, fl. 01.

Assim, não prospera o entendimento do recorrente de que no momento em que foi dada ciência ao contribuinte, o prazo de validade do MPF já havia expirado, sendo nulo o lançamento fiscal.

Por todo o exposto, acato parcialmente as preliminares ora examinadas.

DO MÉRITO

(i) EDISON CAPELAZZO

Em relação às alegações de que a Entidade Previdenciária deve abster-se de transformar uma relação entre pessoas jurídicas – **contribuinte individual e empresa** - numa relação de emprego, entendendo tratar-se de matéria de competência da Justiça do Trabalho, a mesma é inaceitável, pois a legislação previdenciária é especial e autônoma, não se conflitanto com as leis trabalhistas.

A atuação de ambas se processa paralelamente; cada qual atua com total independência harmônica e complementarmente entre si.

Com bem citado pela autoridade fiscal, quando do Relatório Fiscal, o art. 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, alterado pela Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001, conferiu ao INSS competência para normatizar o recolhimento das contribuições sociais:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Além disso, o Auditor Fiscal da Previdência Social - no exercício de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, art. 142, CTN - ao constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I, do *caput* do art. 9º, RPS, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado [art. 229, § 2º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99]:

RPS - ART. 229 , §2º- Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Dessa forma, se a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio de seu órgão fiscal, observou ato previdenciário que não se coaduna com a realidade fática, deve, por força de obrigação legal, investigá-lo, e, se for o caso, promover a sua descaracterização.

Ressalta-se, entretanto, que a Entidade Previdenciária deverá se eximir do *onus probandi*, logo, tornar evidente a situação jurídica existente, sob pena de ser declarada a nulidade do lançamento.

Ao analisar a questão controvertida, verifico a total inexistência dos fatos e dos elementos que ensejaram na lavratura da presente lançamento em seu relatório fiscal, no tocante a descaracterização dos trabalhadores autônomos, como sendo empregados, infringindo diretamente à fiscalização do INSS o art. 37, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, in verbis:

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 em regulamento. (grifei)*

O único argumento encontrado no relatório fiscal é que as atividades desenvolvidas estão intrinsecamente ligadas ao objetivo social da empresa. Tal argumento, carece de amparo jurídico, haja vista, que o tipo de atividade desenvolvida por um trabalhador autônomo não é, e nunca foi, fundamento para enquadrar esse trabalhador como empregado.

Independentemente da atividade possuir vinculação ou não com a atividade fim da empresa, a caracterização do vínculo empregatício ocorre com a presença dos seguintes requisitos: a) prestação de serviço de natureza não eventual; b) subordinação; c) habitualidade; e d) onerosidade. (Conceito legal - art. 3º da CLT)

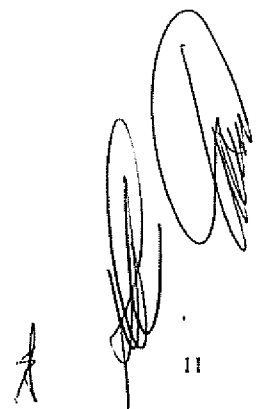
Sobre a matéria, ensina o Professor AMAURI MASCARO NASCIMENTO que:

Se todo empregado é necessariamente trabalhador, nem todo trabalhador será sempre empregado, porque esta palavra tem um sentido técnico-jurídico próprio e está reservada para identificar um tipo especial de pessoa que trabalha.

Em princípio, empregado poderá ser:

a) *Toda pessoa física, excluindo-se, portanto, a pessoa jurídica, porque esta jamais poderá executar o próprio trabalho, fazendo-o por meio de pessoa física, e porque o direito do trabalho protege o trabalhador como ser humano e pela energia de trabalho que desenvolve na prestação de serviços. Seria impróprio cogitar, por exemplo, da aplicação de leis de salário mínimo, de duração diária de trabalho, de riscos profissionais às pessoas jurídicas, como lembra Mário de la Cueva. Assim, o empregado terá que ser forçosamente uma pessoa natural, como sustentam Manuel Alonso Olea, Cabanellas, Paul Durand, Mário de la Cueva, Nikisch, Kaskel, Barassi, Greco, Zanobini etc. Ainda que o contrato seja por equipe, como no caso do maestro que contrata pela orquestra que dirige, visa-se a proteção jurídica de cada componente do grupo individualmente considerado.*

b) *A pessoa física que prestar serviços subordinadamente, isto é, que exercer uma atividade profissional sob o poder de direção de outrem.*



11

c) *Pode ser empregado alguém de qualquer condição pessoal, seja brasileiro ou estrangeiro, maior ou menor, homem ou mulher, observadas certas proibições ou normas de capacidade.*

d) *Será preciso, ainda, um elemento subjetivo, que é o animus contrahendi, isto é, o propósito de trabalhar para outrem como empregado e não com outra finalidade, como é o caso do trabalho cívico, religioso, assistencial ou por mera amizade.*

e) *Além desses requisitos que dizem respeito à pessoa, outros, de natureza objetiva, concernentes às condições em que o trabalho é prestado, serão igualmente necessários, como a pessoalidade, a subordinação, a remuneração e a duração ou continuidade do trabalho no tempo (ineventualidade).*

ALBERTO XAVIER leciona que o lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e a sua ulterior subsunção no tipo legal. Tal procedimento tributário tem por fito nuclear a investigação dos fatos tributários, com o intuito de prova e caracterização [Do lançamento no direito tributário brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 131.].

Ocorre que, por serem submissos à aplicabilidade e observância do princípio da legalidade, com o objetivo de resguardar os interesses dos particulares contra os arbítrios do poder, entretanto, o Direito Tributário e Previdenciário utilizam-se, para proceder à investigação e valoração dos fatos, o princípio inquisitório e o da verdade material.

Ora, o dever de cumprimento do disposto em lei é um mecanismo de proteção do interesse do administrado, dessa forma, a observância ao princípio da legalidade é insita ao ato administrativo, principalmente aquele relativo ao lançamento de crédito tributário.

É dever da Administração Tributária a plena caracterização do fato gerador para que se evite a improcedência dos lançamentos realizados ou mesmo a decretação de nulidade desses.

A propósito, esse entendimento foi proferido quando do julgamento pela então 2ª CAJ, do Conselho de Recursos da Previdência Social-CRPS, da NFLD 35.540.471-0.

Assim, inexistindo a satisfação dos pressupostos para a caracterização do vínculo de emprego, não deve ser mantido o presente levantamento.

(ii) CONTABILIDADE

No que tange ao argumento recursal de que houve correção da contabilidade, ou melhor, da exclusão das falhas encontradas pela pessoa jurídica, colaciono como razões de decidir os argumentos do Conselheiro Marco André Ramos Vieira – então Relator [Acórdão n. 1143/2006 – NFLD n. 35.540.468-0], a seguir apresentados.

Não procede o argumento da notificada de que as falhas foram corrigidas. Para retificar os lançamentos contábeis feitos de modo incorreto há um procedimento específico normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC T 2.4, aprovada pela Resolução n.º 596/1985.

A recorrente não observou a norma regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade para corrigir as faltas. Para atender aos princípios gerais de contabilidade, os lançamentos complementares ou de transferência são realizados quando do momento da identificação da falha, fazendo-se referência à época do erro. Desse modo, se o erro foi cometido no ano de 2001, mas tal falha somente foi detectada no ano de 2005, por exemplo, o lançamento é realizado no livro contábil de 2005, fazendo-se a referência ao lançamento contábil que houvera sido registro no livro contábil de 2001.

Verificando que a contabilidade da recorrente não espelha a totalidade dos fatos ocorridos, a fiscalização possui a prerrogativa de efetuar o lançamento por arbitramento. Nesse caso, a forma de arbitramento é a adotada pelo Fisco e não a que o contribuinte considera mais conveniente. Desse modo, não procede o argumento da recorrente de que todos os valores de contribuição da mão de obra recolhidos para o faturamento de um determinado contrato deve ser abatido no arbitramento. Como o arbitramento foi realizado por competência, a fiscalização pode considerar apenas os recolhimentos efetuados naquela competência.

Ao contrário do que afirma a recorrente, não deve ser reexaminada a questão do arbitramento em relação às bases de concreto. A fiscalização considerou todas as notas fiscais de aquisição de concreto. Em suas alegações, a recorrente não colacionou provas de que faltou alguma nota sem ter sido considerada pela fiscalização previdenciária.

Também não procede o argumento da recorrente de que a decisão deixou de se manifestar sobre os equipamentos inerentes à prestação de serviços. Nas notas fiscais em que a fiscalização verificou a prestação de serviços com fornecimento de material, a base de cálculo foi arbitrada em 20% (item 38 da DN à fl. 401). Desse modo, a recorrente possuía o ônus processual de demonstrar que em outros casos houve cessão de mão-de-obra com fornecimento de material e equipamentos, mas não o fez. Alegar sem provar é o mesmo que não alegar.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso em face da decadência de parte do período, mantendo os demais lançamentos.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Voto Vencedor

Voto Vencedor somente na preliminar.

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VEIRA, Redator designado

Quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma deve ser reconhecida, mas não pelo fundamento no art. 150, parágrafo 4º, mas sim com fulcro no art. 173, inciso I do CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante n° 8 "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° 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".

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n° 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n° 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4° do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, assim caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo assim ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN havendo a necessidade de lançamento de ofício substitutivo, conforme previsto no art. 149, inciso V do CTN. Nessa hipótese, caso não haja o lançamento, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4° do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No caso em tela não houve pagamento antecipado, conforme relatório fiscal. Assim, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I do CTN. Desse modo, conta-se 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 quando, a despeito da previsão para pagamento antecipado, o mesmo não ocorre.

No presente caso não há que se falar em período de decadência.

É o voto.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2009


MARCO ANDRÉ RAMOS VEIRA, Redator designado