



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 36202.000876/2007-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.632 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2023
Recorrente DISTRIBUIDORA LUNAR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando a notificação de lançamento contém os requisitos contidos no art. 11 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SONEGAÇÃO. CONFIGURAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 72. APLICÁVEL.

Independentemente da modalidade do lançamento e da suposta antecipação de pagamento, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando presentes as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. COOPERADOS. SERVIÇOS PRESTADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). INCONSTITUCIONALIDADE. RE nº 595.838/SP. REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. VINCULAÇÃO.

A contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida na sistemática de repercussão geral.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADOS. REMUNERAÇÃO. PRÊMIOS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Os prêmios pagos ou creditados aos segurados traduzem salário de contribuição, base de cálculo das contribuições à seguridade social.

REFORMA TRABALHISTA. FATO GERADOR PRETÉRITO. RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

Regra geral, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Logo, inaplicável o instituto da retroatividade benigna quando as circunstâncias fáticas não se subsumirem aos preceitos estabelecidos pela legislação tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Verificada a prestação de serviços por segurados que preenchem os requisitos do art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei 8212/91, não importando qual tenha sido a forma de contratação, é competente o auditor fiscal da Previdência Social para lançar as contribuições devidas e incidentes sobre a remuneração paga.

O contrato de trabalho, sendo um contrato realidade, não está vinculado ao aspecto formal, eis que prevalecem as circunstâncias reais em que são prestados os serviços.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. DOUTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para

cancelar o crédito correspondente: (i) à competência 11 de 2001 e àquelas que lhes são anteriores, eis que atingido pela decadência prevista no art. 173, I, do CTN; e (ii) à contribuição incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e aquelas destinadas ao SAT/RAT e a terceiros, entidades e fundos.

Autuação

A Recorrente deixou de recolher as contribuições previdenciárias devidas incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, autônomos e contribuintes individuais, motivo por que foi constituído o crédito aqui contestado, conforme se vê no excerto do Relatório Fiscal, que ora transcrevemos (processo digital, fls. 161 a 175):

2.2. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas,

2.2.1. a remuneração paga aos seus empregados a qualquer título (ver item 2.6), durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

2.2.2. a remuneração paga a título de comissões a vendedores, tidos pela empresa como representantes comerciais autônomos ou como pessoas jurídicas.

2.2.3. a remuneração paga aos segurados autônomos até 28/11/1999 e contribuintes individuais a partir de 29/11/1999, inclusive transportador autônomo que lhe prestaram serviços;

2.2.4. o valor dos serviços prestados por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho.

Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 13-19.396 - proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (processo digital, fls. 1.193 a 1.200):

DA IMPUGNAÇÃO

5. A empresa notificada apresentou impugnação tempestiva, de fls. 366/406, juntando procuração, de fls.407, que comprova a capacidade postulatória do advogado que assina a peça, e trazendo os seguintes argumentos, em síntese:

Da injustiça social

5.1. Estão sendo exigidos da impugnante mais de nove milhões de reais, que, ante a realidade da empresa se torna impagável e a consequência lógica será mais uma empresa fechada em face da gana arrecadatória do fiscal;

5.2. Foram desconsideradas pessoas jurídicas sem observância de qualquer procedimento administrativo que garantisse o contraditório e a ampla defesa, por presunção de que tais empresários seriam empregados da autuada, dando uma sentença de morte à empresa;

Da incompetência do fiscal previdenciário para desconsiderar pessoa jurídica e anular os contratos de representação comercial

5.3. A presunção de existência de vínculo empregatício é de competência tão-somente do juiz do trabalho;

5.4. Não há lei que proíba a constituição de sociedade para prestação de serviços de natureza pessoal;

5.5. A existência de pessoa jurídica jamais pode ficar atrelada à interpretação de um agente fiscal, notadamente quando a existência da mesma deriva da Constituição Federal e do Código Civil;

5.6. As empresas que prestaram serviço à autuada estão registradas na Junta Comercial, SRF e Prefeituras Municipais, com alvarás de funcionamento (junta documentos para exemplificar), contudo a nobre fiscal preferiu presumir que as mesmas não existem apenas pelo fato de que meia dúzia delas está registrada no mesmo endereço;

5.7. A agente fiscal não averiguou a existência de fato e de direito dessas empresas, ressaltando que a JBGMB - Representações LTDA foi baixada em maio de 2006, mas também possuía alvará de funcionamento, conforme documentos anexos;

5.8. A preservação da empresa é um princípio constitucional positivado e disperso no texto constitucional, consagrado no princípio fundamental do valor social da livre iniciativa (art. 1º. inciso IV) e como derivação direta da garantia da propriedade privada e sua imprescindível função social (art. 5º., XXII e XXIII) expressamente conjugado no art. 170 relativo aos fundamentos da ordem econômica;

5.9. O art. 150 da Constituição Federal que trata das limitações do poder de tributar inicia seu texto com a seguinte ressalva “Sem prejuízo de outras garantias constitucionais, é vedado..”, donde é possível se extrair outros princípios com força normativa superior e cogente sobre o direito tributário;

5.10. Encontra-se ainda no §1º do art. 145 da CF/88 o princípio da capacidade contributiva e a determinação para que a administração tributária respeite as atividades econômicas do contribuinte, assim como a liberdade dessa atividade econômica consagrada no art. 170 da Carta Maior (Reproduz doutrina);

5.11. O veto à Emenda nº 3 inserida no projeto de Lei 6.272/05 não muda absolutamente nada, haja vista que nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05, que continua em vigor, a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica sujeita-se à aplicação apenas da legislação pertinente à pessoa jurídica,

isto é, não poderá haver cobrança de contribuição previdenciária sobre os honorários percebidos por pessoa jurídica, afigurando a ilegalidade do lançamento;

5.12. Está sendo questionada a constitucionalidade da Lei Complementar nº 104/2000, que incluiu no art. 116 do CTN norma autorizando a autoridade fiscal a adotar práticas desconsiderativas, condicionadas à edição de lei ordinária;

5.13. Não existe limitação nenhuma a direitos fundamentais, entre eles o da livre iniciativa, o da auto-organização e o da liberdade de contratar, sendo que os limites contra o contribuinte nessa base significam arbítrio, tirania, confusão, insegurança e incerteza;

5.14. Em consonância com o art. 129 da Lei 11.196/2005, o art. 50 do Código Civil também exige sentença judicial para desconsideração da pessoa jurídica, sendo ilegal a desconsideração de pessoas legalmente constituídas, por mera presunção fiscal;

Da nulidade do lançamento - competência exclusiva da Justiça Federal

5.15. A atribuição de reconhecimento de vínculo de emprego é da Justiça Federal, nos termos do art. 114 da Constituição Federal, modificado pela Emenda nº 45/04;

5.16. Dada a natureza como se entrelaçam o representante comercial autônomo e o subordinado à luz da Lei 4.886/65, somente o Poder Judiciário, analisando o caso concreto, é que poderá precisar a ocorrência de uma autêntica relação de representação comercial autônoma ou não (Reproduz jurisprudência);

Da inexistência de motivos que justifiquem o vínculo

5.17. Os argumentos da fiscalização são absolutamente inaceitáveis e impertinentes para lastrear a desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa, questionando quais teriam sido os critérios utilizados pela nobre fiscal pra presumir que os prestadores são representantes comerciais não são seus próprios patrões;

5.18. A agente fiscal não trouxe elementos concretos que pudessem comprovar a existência de subordinação entre os representantes comerciais, percorrendo o caminho da presunção para tal conclusão;

5.19. A prestação dos serviços de representação comercial, cujas funções são definidas no art. 1º da Lei 4886/65, é inerente à atividade-fim da empresa e nada é mais normal do que esta manter em seus quadros funcionários que fazem contatos com os representantes, não havendo na NFLD qualquer elemento concreto que demonstre que havia algum tipo de ingerência no *modus operandi* dos representantes comerciais;

5.20. A indicação de zonas de atuação é norma inerente à relação representantes/representados, assim como a garantia de exclusividade que pode ser concedida ou não (art. 27, alíneas “d” e “e” da Lei 4.886/65), não havendo qualquer anormalidade no fato dos representantes prestarem seus serviços a apenas um cliente e de forma não eventual, por ser característica do contrato de representação comercial, a teor do caput do art. 1º da lei citada;

5.21. O fato dos prestadores de serviço não terem registro no Conselho de Representantes Comerciais não dá ao Fisco o direito de desconsiderar a relação de fato existente entre representantes e representado, sendo defeito forma irrelevante;

5.22. A ausência de recolhimentos previdenciários por parte dos representantes comerciais e das demais empresas prestadoras de serviço também não permite presumir o vínculo empregatício;

5.23. O fato de os próprios representantes comerciais pedirem demissão, dando aviso prévio ao empregador com base no art. 487 da CLT, não faz presumir o vínculo, assim como o ingresso deste ou daquele representante comercial com reclamações trabalhistas, não tendo a auditoria fiscal verificado se houve trânsito em julgados das decisões e se o vínculo foi reconhecido (junta a notificada acordos homologados e reclamações sem reconhecimento do vínculo);

5.24. Os valores pagos pela empresa aos representantes mostram-se tão variáveis que qualquer presunção deve militar em favor do recebimento de comissões e não de salários (mostra exemplos retirados da planilha fiscal);

5.25. A auditoria fiscal informa que entrevistou clientes da notificada obtendo a informação de que sempre seriam os mesmos representantes que atendem as farmácias e que estes utilizam formulários timbrados da Distribuidora Lunar, questionando quais teriam sido estes clientes e quais seriam os formulários utilizados;

5.26. O fato de as empresas serem constituídas por esposas e filhos não implica qualquer irregularidade (Reproduz jurisprudência);

5.27. Por todo exposto e ante a ambiguidade existente entre os contratos de representante comercial e considerando que somente a Justiça tem competência para processar e julgar controvérsias decorrentes da relação de trabalho, é nulo o lançamento fiscal;

Da decadência

5.28. As contribuições objeto de cobrança são do tipo de tributo lançado por homologação, sendo o prazo decadencial regido pelo art. 150, §4º, do CTN;

5.29. Em face do disposto no art. 146, III, “b”, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar, não sendo admitida em hipótese alguma uma lei ordinária dispor sobre decadência ou prescrição;

5.30. O INSS não poderia exigir em 13/03/07 contribuições relativas a fatos geradores ocorridos anteriores a 13/03/023, tendo em vista a decadência de cinco anos;

Da ilegalidade do arbitramento

5.31. Se os valores eram lançados na contabilidade da empresa, não poderia a nobre fiscal arbitrar a base de cálculo, tomando como base os valores retirados de processos trabalhistas, sendo ilegal a fixação das bases de cálculo da forma como efetuada;

5.32. Não consta nos autos prova de que a auditora fiscal intimou os prestadores de serviço a fim de que os mesmos informassem seus rendimentos mensais e impor tal ônus a autuada é querer transferir-lhe algo impossível, ante a sua convicção de estar diante de situação absolutamente estranha aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, na forma enquadrada pela fiscal;

5.33. Poucos representantes comerciais auferiram comissões mensais no importe estabelecido, exemplificando alguns casos;

5.34. Há casos em que a Justiça do Trabalho proferiu julgamento reconhecendo ser a relação jurídica de autêntica representação comercial, ausente o elemento de subordinação jurídica (Sr. Flávio Eustáquio Martins) e as condições em que ele prestou serviço eram as mesmíssimas dos demais representantes comerciais que a autoridade fiscalizadora considerou empregados;

Da ilegalidade da inclusão do pagamento de IPVA como salário

5.35. A auditora fiscal asseverou que a autuada teria realizado pagamentos de IPVA e licenciamento para os veículos dos gerentes de vendas e supervisores de venda, contudo, conforme comprovam os documentos anexos, os veículos são de propriedade da autuada, sendo improcedente o lançamento;

Da inconstitucionalidade da incidência de contribuição sobre o pagamento a transportador

5.36. Os valores pagos a transportador, como frete, não podem estar sujeitos à contribuição, sob pena de incidirem em eventual bitributação, o que é inconstitucional, e isto porque estes valores são bases de cálculo de outros impostos, tais como o ISS e ICMS, não podendo incidir sobre os mesmos também a contribuição social, sem ofensa ao art. 154, I, da CF/88;

Dos prêmios concedidos a empregados

5.37. Os valores pagos são gastos com marketing, já que o objetivo é incentivar e premiar alguns empregados e assim promover melhores resultados e como investimento são contabilizados como despesas;

5.38. Tais premiações não se submetem às regras previdenciárias, eis que não SÃO decorrentes da relação de emprego, mas da relação empresarial, cujas ações não são contabilizadas como salários;

5.39. No direito do trabalho, os prêmios guardam feição de agraciamento, em atenção à determinada situação personalíssima, entretanto quando estes são concedidos em função de campanhas de incentivo, sem caráter de habitualidade, não apresentam natureza salarial (Reproduz jurisprudência);

5.40. Considerando que o direito tributário não pode alterar conceitos de direito privado, é inconcebível pretender sujeitar os prêmios de incentivo à incidência previdenciária;

Da imposição de multa no percentual de 100%

5.41. A multa com que foi penalizada a autora (art. 35, I a III da Lei 8212/91) assume o caráter de abuso de poder fiscal, posto que manifestamente confiscatória, tendo o lançamento se baseado em interpretação duvidosa pelo Fisco;

5.42. Ainda sobre o valor apurado incidiu a SELIC, com efeitos danosos na correção do débito, desprezando-se o princípio constitucional da capacidade contributiva, fazendo letra morta o art. 145, §1º, da CF/88;

5.43. Trata-se de multa confiscatória que incide em flagrante vício de inconstitucionalidade e nem se diga que o art. 150, IV, da Constituição Federal aplica-se somente aos tributos, pois o STF vem reiteradamente reconhecendo a aplicação do referido princípio para a redução ou declaração de inaplicabilidade de multas confiscatórias (Reproduz jurisprudência e doutrina).

6. Requer, por fim, o sujeito passivo que seja considerado integralmente insubsistente o lançamento constante da NFLD e, caso mantido algum débito, seja reduzida a multa para o percentual de 20%.

7. Em despacho, de fls. 980, a então equipe da Seção do Contencioso Administrativo de Vitória/ES enviou o processo à auditora fiscal notificante, solicitando pronunciamento a respeito dos valores lançados a título de IPVA e licenciamento de veículos dos gerentes de vendas e supervisores de vendas, em vista das alegações da empresa de que os mesmos são de sua propriedade e considerando a juntada de documentos comprobatórios aos autos.

8. No pronunciamento fiscal, de fls. 1099/1111, informa a autora do lançamento que os documentos apresentados, fls. 952/958, foram confrontados com os registros do Departamento Estadual de Trânsito – DETRAN, comprovando serem os veículos de propriedade da empresa, o que motivou a retificação do lançamento para exclusão destes valores, na forma demonstrada abaixo:

[...]

9. A autoridade fiscal examinou, ainda, os demais documentos apresentados pelo sujeito passivo, prestando uma série de esclarecimentos na informação fiscal referida, que foi enviada ao contribuinte, como comprova o Aviso de Recebimento, de fls. 1122, sendo lhe informado do prazo para manifestação sobre o citado documento, no entanto não houve apresentação de qualquer aditivo de defesa.

10. Reproduzem-se, a seguir, as informações fornecidas pela notificante a respeito dos elementos juntados pela empresa:

(...)

6.3. Junta vários documentos com o intuito de “afastar os abusos e a presunção fiscal”.

Embora esta Auditoria tenha demonstrado no Relatório Fiscal que averiguou a existência de fato e de direito das empresas envolvidas na prestação dos serviços de vendas, a defendente contesta o procedimento adotado pela fiscalização.

Em nenhum momento a Fiscalização abusou ou presumiu algo, todos os atos praticados estão previstos em Lei, e, a apuração da contribuição devida se baseou em fatos devidamente comprovados por documentos, tanto é verdade que os elementos juntados pela defendente só corroboram as constatações feitas na ocasião da ação fiscalizadora na empresa.

(...)

“A empresa não possui vendedores registrados (fls. 1022). Possui Departamento de Vendas, na matriz e nas filiais, com a finalidade de coordenar, controlar e supervisionar os “representantes” (fls. 313, 314, 315, 317, 318, 320, 327, 328). Os Supervisores e Gerentes de Vendas são registrados (fls. 333 a 339, 346 a 350).

A atividade desenvolvida pelos ditos representantes é inerente à atividade fim da empresa - vendas de medicamentos - o que demonstra a essencialidade da atividade (Não Eventualidade).

Os vendedores não se caracterizam como representantes comerciais autônomos, pois, em sua maioria, nem sequer preenchem o requisito formal necessário ao reconhecimento do exercício dessa atividade, não tendo autorização ou registro no órgão de classe (fls. 301, 326, 1024).

Os comprovantes de registro no CORE apresentados na presente defesa, por si só, não têm o condão de caracterizar o serviço como de trabalhador autônomo quando estão presentes os requisitos do vínculo empregatício como já demonstrado.

Os vendedores pessoas físicas trabalhavam sem registro na CTPS e até mesmo sem contrato de representação (fls.324, 325, 974, 990, 1002). Foram apresentados 223 contratos, sendo 142 com pessoa física (a partir de 04/2001) e 81 com pessoa jurídica (a partir 11/2001). A prestação dos serviços era efetuada pelos sócios gerentes das empresas de representação. **(Pessoalidade)**

(...)

Inexistência de empregados registrados nas empresas de representação comercial, conforme exame dos vínculos no Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS.

Exclusividade na prestação dos serviços para a Distribuidora, conforme se depreende da relação seqüencial das Notas Fiscais das Pessoas Jurídicas fls. 193/201 **(habitualidade)**.

As condições de comercialização dos produtos, preços, prazos, (fls. 992, 993, 998) bem como, os clientes são determinados pela Distribuidora. (fls. 314, 315, 976, 1033). Os vendedores se sujeitam a cumprir as normas da empresa, a trabalhar sob condições pré-fixadas por ela. Cada representante trabalha diretamente subordinado a um supervisor de vendas, sofrendo inclusive avaliação de desempenho (fls. 303, 313, 327, 718 a 722). A empresa estabelece zona fechada de vendas (fls. 317, 321, 330, 1019), e elabora ficha de controle de dias trabalhados (fls.1046). O gerente de vendas acompanhava o vendedor a fim de saber o grau de satisfação do cliente (fls. 997, 1022). Recebiam treinamento, participavam de reuniões mensais onde eram apresentadas estratégias, métodos e metas de vendas, elaborava relatórios de vendas e cobranças (fls. 998, 1020, 1035, 1036), evidenciando dessa forma a total acolhida pelos "representantes" aos comandos do empregador. Agia em nome da empresa e não como mediador dos negócios.

No depoimento da testemunha da ré (fls.1022) ficou caracterizada a essencialidade dos serviços prestados, a pessoalidade e subordinação direta, constatando-se assim a ausência total de autonomia dos vendedores para realizar os negócios. **(Subordinação)**

São remunerados mediante comissão correspondente a um percentual variável, sendo o pagamento feito à pessoa física do vendedor, através de cheque nominal ou depósito na conta bancária deste. (fls. 274, 289, 290, 302, 304, 315, 319, 324, 917) **(onerossidade)**

Ingresso pelos vendedores na Justiça do Trabalho com reclamação trabalhista solicitando o pagamento de verbas trabalhistas e o reconhecimento do vínculo empregatício, sendo celebrado acordo e suspenso o processo trabalhista, e, na maioria das vezes, voltando o vendedor a trabalhar para defendente após constituir firma. (fls. 974 a 1049).

Abertura de firma por imposição da Distribuidora para continuação da prestação do serviço (fls.327, 1020,1025).

A não contabilização de comissões aos representantes pessoas físicas e jurídicas.

Existem várias empresas de representação comercial, prestadoras de serviços a Distribuidora Lunar, que foram constituídas com o endereço comercial a Rua Pastor Guilherme Kley, 30 - Oséias - Fundão - ES, ocorre que neste endereço existe uma

residência, cuja moradora é a senhora Benedita de Abreu Ramos, não existindo as salas de “A” a “P” que identificam as diferentes empresas no mesmo endereço (Fls.356 a 358).

Portanto quem trabalha pessoalmente, de forma não eventual, com subordinação e remunerado é empregado.

6.4- “A defendente junta cópias de acordos trabalhistas querendo demonstrar que o vínculo de emprego não foi reconhecido pela Justiça do Trabalho”.

Por ocasião da ação fiscal na empresa, examinamos no arquivo do Tribunal Regional do Trabalho – TRT/ ES, inúmeros processos trabalhistas, e, em quase sua totalidade foi possível constatar, que os reclamantes eram vendedores externos, requerendo verbas trabalhistas e assinatura da CTPS.

Como também, que era procedimento da empresa a celebração de acordo, sendo pedido homologação deste e a suspensão do processo, procedimento aceito pelo Juiz sem a indagação do vínculo empregatício.

A pretensão da defendente é totalmente descabida, pois o fato do Juiz não indagar sobre o vínculo não quer dizer que ele não exista, apenas, que não o inquiriu em face da aceitação do acordo pelas partes.

Ate porque, a lei determina que o Juiz do Trabalho, antes mesmo de analisar a questão, deve propor a conciliação entre as partes. Esgotadas as tentativas de conciliação é que o juiz julgará a questão, proferindo a sentença.

Dos processos examinados em apenas três as partes não se conciliaram, e nesses, a sentença proferida pelo juiz foi no sentido de reconhecer o vínculo, (Processos: n.1214/2002 de Juarez Barrene, n. 1947/2003 de Sergio Roberto Gama Coelho, n.1399/2001 de Williane Menezes Parrini). Certamente por ser sabedora de tal fato é que a empresa propunha o acordo com o reclamante.”

(Destques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II, julgou parcialmente procedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 1.191 a 1.211):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Verificada a prestação de serviços por segurados que preenchem os requisitos do art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei 8212/91, não importando qual tenha sido a forma de contratação, é competente o auditor fiscal da Previdência Social para lançar as contribuições devidas e incidentes sobre a remuneração paga.

O contrato de trabalho, sendo um contrato realidade, não está vinculado ao aspecto formal, eis que prevalecem as circunstâncias reais em que são prestados os serviços.

SALÁRIO INDIRETO. IPVA E LICENCIAMENTO DE VEÍCULOS. RETIFICAÇÃO.

Comprovado pela empresa que a parcela apurada não é salário indireto pago aos supervisores e gerentes de vendas, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo é retificado em virtude de elementos novos não conhecidos por ocasião do lançamento, nos termos do art. 145, inciso I c/c art. 149, VIII, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não se discute na esfera administrativa questão versando sobre a inconstitucionalidade da lei que ampara a exigência fiscal, por não ser este o foro apropriado.

Lançamento Procedente em Parte

(Destaques no original)

A propósito, conforme excertos transcritos na sequência, o julgador de origem entendeu parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, cancelando o crédito correspondente aos pagamentos de IPVA e licenciamento dos veículos dos gerentes e supervisores de venda (processo digital, fl. 1.210):

Da retificação do lançamento

66. Conforme comprovado pela empresa e acatado pela fiscalização, não houve o pagamento de IPVA e licenciamento para os veículos dos gerentes de vendas e supervisores de vendas, uma vez que estes veículos eram de propriedade da própria notificada. Dessa forma, não se configuraram como salário indireto as parcelas pagas, que foram excluídas do lançamento, nos termos da planilha fiscal reproduzida no item 8 deste Acórdão.

(Destaque no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 1.216 a 1.270):

1. Assevera que os fatos geradores ocorridos anteriormente à competência fevereiro de 2002, não poderiam ter sido objeto de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, consoante prevê o CTN, art. 150, § 4º.

2. Manifesta que a autoridade fiscal não dispõe de competência legal para caracterizar a relação de trabalho, desconsiderando a personalidade jurídica das prestadoras de serviço, o que, além de violar o princípio da legalidade, caracteriza-se cerceamento de defesa.

3. Enfatiza a inexistência de vínculo empregatício dos representantes comerciais.

4. Discorre acerca de suposta ilegalidade e inconstitucionalidade atinentes ao arbitramento realizado pela autoridade fiscal.

5. Assegura que a contribuição apurada sobre serviço prestado por meio do cooperado de cooperativa de trabalho é indevida face à inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

6. Defende que os valores pagos a título de prêmio por desempenho aos empregados lotados na área comercial traduz-se ganho eventual, como tal, não sujeito à incidência das contribuições previdenciárias.

7. Aponta precedentes jurisprudenciais e citações doutrinárias perfilhadas à sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 17/04/2008 (processo digital, fl. 1.274), e a peça recursal foi interposta em 16/05/2008 (processo digital, fl. 1.216), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Em vista disso, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve e nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque houve agressão a princípios constitucionais e cerceamento de defesa. Portanto, entendo que a notificação de lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, a nosso ver, as informações obrigatórias previstas nos

seus incisos I a IV, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal (Termo de Início de Ação e Intimações subsequentes). Logo, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pela Recorrente, a Autoridade Fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 153 e seguintes).

A propósito, vale transcrever trechos da decisão de origem, quem muito bem elucidam reportados fatos, nestes termos (processo digital, fls. 1.200 e 1.201):

Da inexistência de cerceio de defesa

13. O lançamento foi efetuado de acordo com as normas legais vigentes. O contribuinte esteve sob ação fiscal de 17/08/2006, quando tomou ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, de fls. 148, até 16/02/2007, data da lavratura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal - TEAF. A solicitação para apresentação de informações deu-se na fase que antecedeu ao lançamento, o qual obedeceu a previsão do art. 142 do CTN, tendo sido devidamente verificado o fato gerador da obrigação previdenciária com a correta identificação do sujeito passivo.

14. Ademais, o enquadramento legal das rubricas exigidas e a descrição dos fatos possibilitaram a compreensão da origem da exigência fiscal, bem como a fiscalização demonstrou de forma clara e precisa como foram apuradas as contribuições devidas e a que período se referem, a teor do art. 37 da Lei 8212/91.

15. A legislação que ampara o lançamento está descrita, às fls. 134/144, tendo o auditor fiscal notificante explicitado, no relatório, de fls. 160/174, os fatos geradores de forma a possibilitar ao contribuinte ampla defesa.

16. Por fim, a empresa teve o prazo de defesa previsto no art. 37, §1º, da Lei 8212/91 para apresentar seus argumentos, que estão sendo apreciados, não procedendo a alegação de que foram desrespeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório insculpidos no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma

transparente e precisa. É o que se observa na “Notificação de Lançamento” e no “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 157 e 161 a 175).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, a teor de sua contestação e documentação a ela anexada. Nesse sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

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.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que a notificação de lançamento contém os requisitos contidos no art. 11 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Devido a isso, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN, já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Prejudicial Prazo decadencial

Inicialmente, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente às CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse pressuposto, registre-se que, na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), **variando** conforme as circunstâncias, apenas, a **data de início** da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e § único, do CTN, nestes termos:

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 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

[...]

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.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **especial**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu § único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além da data de início do procedimento fiscal - tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Explicitada a contextualização abstrata da matéria, já sob a perspectiva de sua aplicação às Contribuições Sociais Previdenciárias, adentra-se propriamente na tipificação da manifestada prejudicial.

Nessa circunstância, transcreve-se excertos dos arts. 22 e 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dos quais se pode inferir que a apuração das CSP se dará mediante lançamento por homologação. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título [...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

[...]

II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência;

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

(Destaques no original)

Sob dita perspectiva, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais sinalizam a data de início da contagem do referido prazo decadencial. Tocante à primeira, destaca-se a **antecipação** de pagamento da **contribuição apurada**; já na trilha da segunda, vêm as vinculações a ela obrigatórias e o **momento** em que o Sujeito Ativo poderá **iniciar procedimento fiscal** tendente a constituir suposto crédito tributário.

Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)

Cuidando-se de lançamento por homologação e ausentes as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, se houver **pagamento antecipado** da contribuição concernente à competência autuada, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Portanto, é pertinente se compreender a exata caracterização da referida antecipação de pagamento, eis que, como visto, traduz-se fator determinante tocante à aplicação da presente regra.

Assim entendido, dita compreensão fica facilitada quando revelada expressão é analisada sob dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: o **valorativo** e o **temporal**. O primeiro, versando acerca da conformidade entre a quantia devida e aquela efetivamente quitada pelo contribuinte; o outro, tratando do “time” de suposta preclusão temporal decorrente do pagamento a destempo.

Adentrando na primeira vertente, oportuno consignar que dita antecipação de pagamento não é afetada pela retenção ou recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando referida parcela antecipada não compuser rubrica exigida na autuação. Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio do Enunciado nº 99 de sua súmula, que assim delineou o entendimento acerca da matéria:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Diante disso, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente **diz** reportada jurisprudência, como se **passa** o que ali está dito e, especialmente, de que **modo** as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização do **pagamento antecipado** tratado no descrito Enunciado, o que, necessariamente, passa pela delimitação do **conteúdo semântico** nele presente. Nesses termos, é imperioso se compreender o sentido e a extensão de

suas expressões “**considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador**” e “**rubrica especificamente exigida no auto de infração**”.

Mais especificamente, buscando facilitar a assimilação da primeira expressão, vale destacar o “**considerado como devido**” e “**fato gerador**”, eis que balizadores da inferência que se pretende demonstrar. Diante disso, conforme o já transcrito art. 150 do CTN, tratando-se de lançamento por homologação, cabe ao contribuinte **calcular** o tributo que considera **devido** e promover o respectivo pagamento, cuja homologação se dará posteriormente.

Em reportada perspectiva, não se imagina minimamente razoável o contribuinte, a exemplo, **confundir** o fato gerador da contratação de serviço executado mediante cessão de mão-de-obra (retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal) com aquele decorrente da remuneração por ele paga aos segurados empregados (20% do total pago). Com efeito, ambos têm fundamentações legais distintas, já que o primeiro se ampara no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e o segundo no art. 22, inciso I, do mesmo ato legal.

Trata-se de entendimento também perfilhado com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetida ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, **de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho**, consoante § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê 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, inexistindo **declaração prévia do débito** [...]

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, **no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período** de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; [...]

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Destaquei)

Como se vê, o STJ foi taxativo quanto ao “**considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador**”, pois expressamente determinou a necessária declaração do débito (**inexistindo declaração prévia do débito**), assim como arregimentou não se tratar de apuração qualquer, mas tão somente daquela atinente aos fatos geradores

correspondentes aos débitos declarados na respectiva competência (**no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período**).

No manifestado desígnio, observa-se que o eixo conceitual presente no reportado enunciado, por si só, no meu entender, já afasta a suposta possibilidade do termo “rubrica” confundir-se com “hipótese de incidência” legalmente prevista, base impositiva do fato gerador. Afinal, tratando-se de **obrigação tributária principal**, que surge juntamente com o seu fato gerador, como é o caso em análise, a lei traz todas as situações exigidas para a respectiva constituição, aí se incluindo a definição das alíquotas, bases de cálculo e contribuintes, conforme prescrevem os arts. 113, § 1º, e 114 do CTN. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como **necessária** e suficiente à sua ocorrência. (destaquei)

Desse modo, infere-se que mencionado Enunciado nº 99 destina-se aos **salários indiretos** pagos aos segurados empregados e avulsos, cuja remuneração, por vezes, compõe-se de rubricas diversas. Trata-se de entendimento igualmente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho. Confira-se os acórdãos dos quais transcrevo os seguintes excertos:

Acórdão nº 9202-009.776, de 25 de agosto de 2021 (CSRF/2ª Turma - Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora):

Ementa:

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Não havendo nos autos comprovação do pagamento **para o mesmo fato gerador**, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN. (Destaquei)

[...]

Voto:

[...]

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso - **pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre**

pagamentos de salários tidos como indiretos - o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão. (Destaquei)

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por “mesmo fato gerador” as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente. (Destaque no original)

E neste caso em razão da autuação estar vinculada a exigência de Contribuições Previdenciárias cota patronal, e considerando que a contribuinte se considerava imune a este tributo, entendimento não compartilhado pelo Fisco em razão do descumprimento de requisito formal, o eventual pagamento relativo as contribuições da cota dos segurados empregados não se aproveita ao caso, **pois trata-se de fato gerador distinto daqueles lançados.** (Destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-005.177, de 26 de janeiro de 2017 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. RETENÇÃO DE 11%. RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE O MESMO FUNDAMENTO JURÍDICO.

A constatação de antecipação de pagamento parcial do tributo aplicável para fins de contagem do prazo decadencial de acordo com o § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, **deve levar em consideração recolhimentos sobre o mesmo fato gerador ou fundamento legal** para cobrança de contribuições previdenciárias.

[...]

Voto:

[...]

De imediato, refuto a tese do acórdão recorrido de que aplicável, ao caso concreto, a súmula CARF nº 99. A referida súmula teve por objetivo **pacificar entendimento nos casos de salários indiretos**, em que ocorrem lançamentos de diversas rubricas do conceito latu de remuneração. **Referida súmula será aplicável, unicamente, aos lançamentos que envolvam salários indiretos**, tais como: PLR, vale alimentação, fornecimento de educação, plano de saúde, dentre diversas outras utilidades que podem constituir salários indiretos, quando fornecidos fora das hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, previstas no art. 28, §9º da lei 8212/91. Fica fácil essa constatação quando verificamos os paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula CARF nº99.

(Destaquei)

Acórdão nº 9202-008.286, de 23 de outubro de 2019 (CSRF/2ª Turma - Mário Pereira de Pinho Filho, Relator):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES. PREVIDENCIÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA.

Inexistindo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Voto:

[...]

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);

[...]

Com efeito, para que se possa considerar a ocorrência de pagamento antecipado é necessário que restem comprovados recolhimentos de contribuições de mesma espécie, ou seja, **contribuições que guardem identidade relativamente à regra matriz de incidência tributária**. [...]

[...]

No caso que ora se examina a autuação teve como fundamento o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (com a redação da Lei nº 9.711/1998), c/c o § 5º do art. 33 da mesma lei. Confira-se o teor dos dispositivos:

[...]

Desse modo, para que restasse comprovado o pagamento antecipado seria necessário que o Sujeito Passivo carresse aos autos documentos comprobatório de recolhimentos relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, nas competências objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, ainda que relativamente a outras prestadoras de serviços não evidenciadas na autuação.

(Destaquei)

Acórdão nº 9202-004.569, de 23 de novembro de 2016 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES. RUBRICAS DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA SUMULA CARF N. 99

Em se tratando de lançamento de contribuições sobre rubricas de pagamentos que compõem o conceito *latu* de remuneração correta a aplicação da regra decadal a luz do art. 150, §4º do CTN, desde que comprovada a existência de recolhimento antecipado.

[...]

Nos termos da súmula nº 99 CARF, tratando-se de **salário indireto** e existindo recolhimento de contribuições patronais sobre o mesmo fato gerador (fundamento legal), o dispositivo a ser aplicado é o art. 150, § 4º, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre a mesma rubrica. (Destaquei)

[...]

Voto:

Contudo, conforme descrito no relatório deste voto, trata-se de lavratura de NFLD com o objetivo de apurar e constituir as contribuições previdenciárias, incidentes sobre: **referentes a valores pagos aos segurados empregados a título de: ABONO SALARIAL (FAB) , competências 01/2004 a 03/2004 e 01/2005 a 03/2005; e, ADICIONAL SINDICAL 1/3 E 1/6 (FAD), competências 01/2004 a 10/2005, bem como valores pagos a contribuintes individuais, referentes a SERVIÇOS DE FRETE, TRANSPORTE (FRD) , no período de 02/2001 a 04/2003.** (Destaque no original)

[...]

Já quanto ao levantamento FDA e FAB, embora inicialmente concorde com a tese esboçada pela ilustre procuradora de que, em inexistindo recolhimento antecipado sobre a rubrica específica, inclusive tendo sido vencida quando do julgamento do acórdão recorrido, entendo que está questão encontra-se superada pela edição da súmula 99 do CARF. Referida súmula advém de **posição unânime** da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos **pagamentos indiretos** firma entendimento de que em se tratando de **salário indireto** o recolhimento de qualquer montante sobre o **mesmo fato gerador**, mesmo que a outro título ou sobre outra rubrica, é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação da regra esculpida no art. 150, § 4º do CTN. (Destaquei)

[...]

Dessa forma, para identificar a aplicação da súmula, resta-nos, por fim, identificar a existência de pagamentos **sobre os mesmos fatos geradores**, que aqui de forma ampla, refere-se a existência de contribuições previdenciárias patronais sobre a Folha de Pagamento. No caso, em sendo demonstrada a existência de recolhimentos sobre o conceito *latu* de "salário de contribuição apurado pela remuneração dos empregados", e considerando que os adicionais, nada mais são, que um tipo especial de salário (mais conhecido como **salário indireto** que compõe o conceito de remuneração, é possível, pela aplicação da súmula aplicar a regra do art. 150, §4º do CTN, face a existência de recolhimento parcial antecipado. Conforme Relatório RDA, fls. 43 GPS recolhidas, razão pela qual não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido em relação a regra decadal aplicada a este levantamento. (Destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-002.596, de 7 de março de 2013 (CSRF/2ª Turma - Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO E OUTROS RECOLHIMENTOS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de **salário indireto**, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), além da constatação de recolhimentos a partir das guias pertinentes, as quais foram deduzidas por ocasião da lavratura da notificação, consoante informado pela própria autoridade lançadora no Relatório Fiscal.

Voto:

[...]

In casu, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por trata-se em parte de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

(Destaque no original)

Tocante ao “time” do recolhimento, quando interpretados sistematicamente, os arts. 138, § único, e 150, § 1º, ambos do Código em comento, de aplicação vinculante a todos os tributos, respondem a questão posta em sua inteireza, nestas palavras:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea** da infração, **acompanhada**, se for o caso, do pagamento do **tributo devido e dos juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada **após o início** de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

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 [...]

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

(Destaquei)

Como se vê, o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, *caput*) não se restringe **tão somente ao tributo devido**, aí também se incluindo, quando for o caso, os **juros de mora**, acréscimos próprios de **recolhimento em atraso** (art. 138, *caput*). Isso já consubstancia que o fato da contribuição ser paga **após** seu vencimento, **por si só**, não desvirtua a natureza da discutida antecipação. Ademais, o próprio mandamento legal expressa que a **preclusão temporal** da espontaneidade materializa-se pela ciência do início de procedimento fiscal relacionado à correspondente obrigação tributária (art. 138, § único).

Disso, infere-se que a expressão “pagamento antecipado” denota **espontaneidade**, assim qualificada quando manifestado recolhimento ocorrer **antes da ciência** do início da fiscalização. Afinal de contas, por se tratar de texto claro, direto e em contexto único - como tal, inviabilizando entendimento diverso -, dita espontaneidade não é afetada pelo recolhimento **apenas** parcial do valor efetivamente devido nem quando manifestado pagamento ocorrer somente após a competência fiscalizada, **contanto** que se dê **antes** da instauração do procedimento fiscal tendente a apurar a correspondente infração.

Por fim, cabível destacar que, na aplicação desta regra especial, dita prejudicial terá seu prazo contado a partir da ocorrência do correspondente fato gerador, que se dará consoante a interpretação dada ao já transcrito art. 22 da lei previdenciária pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Com efeito, dita regulamentação se deu mediante o art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, enquanto vigente, bem como art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, publicada no DOU de 19/10/2022. Confira-se:

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

[...]

d) empregado contratado para trabalho intermitente, quando for paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro, a remuneração acrescida das parcelas a que se referem os incisos II a V do § 6º do art. 452-A da CLT; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

[...]

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;

[...]

e) no mês em que ocorrer a comercialização da produção rural, nos termos do Capítulo I do Título III;

f) no dia da realização de espetáculo desportivo gerador de receita, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

g) no mês em que auferir receita a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

[...]

IV - em relação ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física, no mês em que ocorrer a comercialização da sua produção rural, nos termos do art. 166;

IN RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 29. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198)

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso:

1. quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro;
2. no momento do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e
3. no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 21; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 199)

c) empregado doméstico: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198)

1. quando for paga ou devida a remuneração, o que ocorrer primeiro;
2. no momento do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e
3. no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

d) empregado contratado para trabalho intermitente, quando for paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro, a remuneração acrescida das parcelas a que se referem os incisos II a V do § 6º do art. 452-A da CLT; (CLT, art. 452-A, §§ 6º e 8º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198, e art. 201, § 23)

II - em relação ao empregador doméstico: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 24; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 211)

a) quando for paga ou devida a remuneração ao segurado empregado doméstico, o que ocorrer primeiro;

b) no momento do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

c) no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

III - em relação à empresa ou ao equiparado:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso I, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso I, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso III, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso II, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

c) no mês em que ocorrer a comercialização da produção rural, nos termos do Capítulo I do Título III; (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22-A e 25; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, art. 201, caput, inciso IV, e art. 201-A)

d) no dia da realização de espetáculo desportivo gerador de receita, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, §§ 6º e 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 205, caput e § 1º)

e) no mês em que auferir receita a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, §§ 6º e 9º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 205, caput e § 3º)

f) no mês do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, § 1º)

g) no mês a que se referirem as férias, exceto as do empregado contratado para trabalho intermitente, mesmo quando pagas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista; (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 214, § 14)

IV - em relação ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física, no mês em que ocorrer a comercialização da sua produção rural, nos termos do art. 147; e (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso III; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, caput, inciso III)

V - em relação à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, no mês em que ocorrer a prestação de serviços remunerados pelos segurados que edificam a obra. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 15, parágrafo único, art. 22, caput, incisos I e II; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 12, parágrafo único, inciso IV, e art. 201, caput, incisos I e II)

§ 1º Considera-se creditada a remuneração na competência em que a empresa contratante for obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio ou, no caso de equiparado ou empresa legalmente dispensada da escrituração contábil regular, na data da emissão do documento comprobatório da prestação de serviços.

§ 2º Para os órgãos do poder público considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa.

§ 3º Nos casos em que se tratar de empregado contratado para prestação de trabalho intermitente na forma prevista no art. 452-A da CLT, o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a parcela relativa ao décimo terceiro proporcional e às férias proporcionais ocorrerá mensalmente quando essas parcelas forem pagas, devidas ou creditadas. (CLT, art. 452-A, §§ 6º e 8º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 23)

Diante do acima exposto, pode-se sintetizar que dito fatos ocorrem nas competências em que:

1. o pagamento dos serviços prestados pelo empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual for concretizado;
2. o produtor rural comercializar sua produção;
3. as receitas de patrocínios, licenciamentos e publicidade forem auferidas pela associação que mantenha equipe de futebol profissional;

Contudo, enquanto vigente a IN RFB nº 971, de 2009, tratando-se de espetáculos desportivo de associação que mantenha equipe de futebol profissional, mencionada ocorrência será tida por ocorrida no dia de realização do correspondente evento, e não no mês de sua ocorrência.

Regra geral (art. 173, incisos I, II e § único do CTN)

Trata-se de mandamento que deverá ser compulsoriamente aplicado quanto aos fatos não moldurados pela regra especial vista precedentemente (CTN, art.150, § 4º). Contudo, despidendo arrazoar os contextos da fiscalização ser iniciada ainda no exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único) e da autuação previamente anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II), pois não demandam esclarecimentos complementares. Afinal, em qualquer caso, explanado decurso temporal terá sua contagem inicial da ciência de início do procedimento fiscal e da decisão administrativa irreformável respectivamente, exatamente como preveem as vertentes dispostas nos § único e inciso II, ambos do art. 173 em discussão.

Nestas circunstâncias, a concepção remanescente aponta para a contagem de prazo iniciada no **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado** (CTN, art. 173, inciso I), de aplicação vinculada às penalidades e aos tributos excluídos da regra especial, exceto quanto aos cenários ressalvados no parágrafo anterior. Logo, nesse recorte, dito mandamento terá de ser compulsoriamente imposto aos seguintes cenários:

1. Nos lançamentos por homologação, **ainda que ausentes** as práticas de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, **quando não houver** recolhimento

espontâneo da contribuição correspondente ao fato gerador autuado, admitida a mitigação de valor e rubrica prevista no Enunciado nº 99 de súmula do CARF, transcrito no tópico anterior.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, já referenciado precedentemente, de cuja ementa replico os seguintes excertos:

2. É que a decadência [...], consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a 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** [...]

3. O dies a quo [...] corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação [...]

(Destaquei)

2. Nos lançamentos por homologação, **quando presentes** as práticas de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, **independentemente de haver** recolhimento espontâneo da contribuição apurada.

Refere-se a entendimento já sumulado por este Conselho mediante os Enunciados nºs 72 e 106 de sua jurisprudência, nestes termos:

Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 106:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

3. Nos lançamentos de **penalidades** pelo descumprimento de obrigações acessórias, **ainda que a obrigação principal correlata** tenha sido paga ou atingida pela decadência sob fundamento do art. 150, § 4º, do CTN. Afinal, manifestada sanção administrativa é imposta **tão somente** por meio do lançamento de ofício, afastando-se, de pronto, o benefício estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, que é próprio do lançamento por homologação.

Trata-se de entendimento também definido pelo CARF mediante o Enunciado nº 148 de sua súmula. Confira-se:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

A propósito, mencionada orientação ratifica o que acima está posto, pois, em qualquer caso e circunstância, a sanção administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória é aplicável tão somente mediante lançamento de ofício. Nestes termos, por um lado, como já visto em transcrição precedente, o art. 150 do CTN refere-se exclusivamente a “tributos”, o que não se confunde com “penalidade”, instituto jurídico distinto; por outro, o art. 113, § 3º, do mencionado código assevera que a inobservância da obrigação acessória resulta na penalidade pecuniária correlacionada. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Circunstanciadas as vinculações obrigatórias à presente “Regra”, adentraremos no delineamento das datas em que o Sujeito Ativo poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir supostos créditos tributários, demarcação indispensável para o início de contagem do supracitado lapso temporal. Em dita perspectiva, transcrevo excertos da Lei nº 8.212, de 1991, assim como de sua regulamentação por meio do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, delimitando os contornos para a fiscalização iniciar procedimento de ofício, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

Decreto nº 3.048, de 1999:

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.

[...]

Art. 245. O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação fiscal de lançamento, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos apresentado pelo contribuinte ou outro instrumento previsto em legislação própria.

§ 1º As contribuições, a atualização monetária, os juros de mora, as multas, bem como outras importâncias devidas e não recolhidas até o seu vencimento devem ser lançados em livro próprio destinado à inscrição em Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social e da Fazenda Nacional, após a constituição do respectivo crédito.

Como visto, a inércia do Fisco, que supostamente consumaria a decadência, terá por referência o vencimento da obrigação tributária a que se sujeitava o contribuinte. Afinal, reportada ocorrência propicia a abertura de procedimento fiscal, dele podendo suceder autuações apurando créditos tributários decorrentes tanto de tributo devido como de penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória.

Assim entendido, tocante às competências 1 a 12, reportado lançamento poderá ser efetuado no mês subsequente ao da respectiva competência, diferentemente daquele acerca da competência 13, possibilitado já partir de dezembro do mesmo ano. Afinal, enquanto as contribuições incidentes sobre o 13º salário vencem no dia 20 de dezembro, aquelas correspondentes aos demais meses têm vencimentos no dia 20 dos meses subsequentes ao da respectiva competência. É o que se infere do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, com atualização, aqui novamente transcrito, assim como do art. 96 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, enquanto vigente, bem como art. 68 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, publicada no DOU de 19/10/2022, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea “a” e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do mês seguinte àquele a que se referirem as remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, até o dia vinte do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte; (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 96. O vencimento do prazo de pagamento das contribuições sociais incidentes sobre o décimo terceiro salário, exceto no caso de rescisão, dar-se-á no dia 20 de dezembro, antecipando-se o prazo para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

IN RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 68. O vencimento do pagamento das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre o décimo terceiro salário, exceto no caso de rescisão, dar-se-á no dia 20 de dezembro, e, no caso de segurado empregado doméstico, até o dia 7 de janeiro do ano seguinte, antecipando-se o prazo para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário nas referidas datas. (Lei Complementar nº 150, de 2015, art. 34, § 1º, e art. 35; Lei nº 8.620, de 1993, art. 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 211-C, caput, e art. 216, § 1º)

Nessa perspectiva, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado):

1. para as competências 1 a 11 e 13: 1º de janeiro do ano seguinte, restando seu término em 31 de dezembro do quinto ano subsequente (cinco anos do início da contagem);

2. para a competência 12: 1º de janeiro do segundo ano subsequente, restando seu término em 31 de dezembro do sexto ano seguinte (cinco anos do início da contagem).

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Inicialmente, a autoridade fiscal entendeu configurada a prática do crime de sonegação fiscal pela Recorrente, razão por que confeccionou a correspondente Representação Fiscal para Fins Penais, nestes termos (processo digital, fl. 174):

3.3. A situação descrita, em tese, configura o CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, previsto no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela 9.983, de 14/07/2000, portanto, será este fato objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis.

Nesse pressuposto, vale trazer os seguintes excertos do Relatório da Fiscalização, os quais contextualizam muito bem a conduta da Recorrente:

2.8.1. Código Levantamento AR, ARB, DPJ, RPF (processo digital, fls.: 163 a 166):

[...]

A empresa Distribuidora Lunar Ltda, constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade Ltda, tem como atividade principal o comércio atacadista de produtos farmacêuticos de uso humano. Para fazer chegar seus produtos ao mercado, a empresa se utiliza do serviço de profissionais vendedores, os quais ela remunera como se fossem trabalhadores autônomos ou contribuintes individuais e pessoas jurídicas.

[...]

Em vários documentos encontrados dentro das pastas de contratos de representantes a empresa expressa sua intenção em que os representantes constituíssem empresas.

Transcrevemos o que diz um desses documentos: *“informo-lhes que foi desligado o RCA 719-Cláudio, não pertencendo mais ao quadro de representantes Minas... o motivo foi devido ao mesmo não disponibilizar abertura de firma jurídica”*..

Os próprios representantes quando pedem demissão fazem à solicitação como se empregados fossem. Dando o aviso prévio ao empregador com base no art.487 da CLT, o que evidencia que o próprio representante reconhece sua condição de empregado.

Examinamos na Justiça do Trabalho inúmeros processos, movidos pelos ditos representantes, com pleito de verbas de caráter exclusivamente trabalhista, inclusive com pedido de reconhecimento de vínculo e assinatura da CTPS, sendo que a maioria optou por fazer acordo, com pagamento das verbas solicitadas, visto que alguns continuaram prestando serviços através da pessoa jurídica por eles constituídas. Abaixo citamos por amostragem. Em anexo planilha discriminativa dos ditos processos.

[...]

Analisamos também, os dados das empresas de representação que prestam serviços para a Distribuidora, onde constatamos que existe no mesmo endereço várias empresas prestadoras de serviços a Distribuidora Lunar.

No endereço comercial, constante do quadro abaixo, existe uma residência cuja moradora é a senhora Benedita de Abreu Ramos, onde obtivemos a informação de que quem poderia dar informações a respeito das empresas era Sr. Ramon, passando o telefone do mesmo. O referido senhor é o Contador da Distribuidora Lunar.

Os fatos nos autorizam pensar na inexistência de instalações próprias dessas empresas, e até que estes vendedores não possuem outros documentos de sua empresa, a não ser, os contratos sociais e os blocos de notas fiscais, cujas emissões são feitas exclusivamente para a Distribuidora Lunar.

[...]

Dessas constatações, surge a evidência de que essas empresas existem apenas no papel, e não possuem organização própria. Por isso, de fato, a prestação de serviço é executada pela pessoa física, e não por pessoa jurídica. inclusive, a maioria dessas empresas jamais recolheu sequer a contribuição social sobre o pró-labore, conforme demonstra o conta-corrente das empresas constante do Sistema de Arrecadação do INSS.

Constatamos, ainda, que algumas sociedades são constituídas pelo prestador de serviço, tendo como sócias as suas esposas e filhos.

2.8.2. Código de Levantamento RV (processo digital, fls.: 169 a 171):

[...]

A empresa apresentou contrato celebrado com a empresa Ribeiro e Viana Associados S/S Ltda, em 10/12/2002 cujo objeto transcrevemos abaixo.

“A contratada se compromete por este instrumento a executar os serviços de administração, assessoria e consultoria e gestão empresarial, e outros serviços ligados à área”.

[...]

Ocorre, que Gregório mesmo antes da existência da empresa Ribeiro e Viana já representava a Lunar como procurador, o sócio gerente a época era Miltozalem Ribeiro da Silva, que é seu pai.

Desde então, os documentos demonstram que Gregório já executava tarefas de administração e gerenciamento da empresa. Consta nos Contratos de Representação Comercial Autônoma a indicação deste como Diretor.

Os serviços contratados como consultoria, ao contrário da denominação recebida, na realidade constituem funções relativas à direção e gerenciamento da empresa, serviços estes, não eventuais, necessários ao desenvolvimento das atividades normais da empresa, visto que pelas correspondências internas da Lunar os Gerentes e Supervisores se reportam aos sócios da prestadora quanto às tomadas de decisão.

Os dois sócios trabalham dentro da Distribuidora Lunar, o que constatamos no local, e não nas instalações da Ribeiro e Viana, como determina a cláusula primeira do Contrato: *“Os serviços serão executados no escritório de sua*

propriedade, localizado no endereço acima com equipamentos próprios, bem como assim toda pessoa/ necessário à execução das tarefas”.

[...]

Vê-se que os serviços são executados pela pessoa dos sócios, e com exclusividade para a Distribuidora Lunar, conforme demonstrado na Planilha de Notas Fiscais da Ribeiro e Viana Associados S/S Ltda, as quais foram emitidas em sequência numérica e em ordem cronológica.

[...]

Outro fato que merece ser relatado é que a Distribuidora contabiliza a título de “Adiantamento a Terceiros” o pagamento de aluguel e impostos para Ribeiro e Viana sem que haja o acerto do referido adiantamento.

Conclui-se disto que, mesmo estando à pessoa jurídica registrada regularmente, ela não existe de fato.

Trata-se, portanto, de cenário que atrai, necessariamente, a reprodução do Enunciado nº 72 de súmula do CARF visto precedentemente, segundo o qual, independentemente da modalidade do lançamento e da suposta antecipação de pagamento, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN – regra geral –, quando presentes as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Nestes termos, relativamente à competência 11/2001, o prazo decadencial visto na dita regra geral teve sua contagem iniciada em 1º/01/2002, restando seu termo 31/12/2006. Por conseguinte, quanto a esta e àquelas que lhes são anteriores, operou-se a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, eis que a ciência do respectivo lançamento ocorreu somente em 13/3/2007 (processo digital, fl. 2).

Mérito

Contribuição sobre serviço prestado mediante cooperativa de trabalho

Com se vê nos excertos do Relatório Fiscal, que passo a transcrever, parcela do crédito constituído refere-se ao pagamento de serviço prestado por cooperado mediante a respectiva cooperativa de trabalho. Confira-se (processo digital, fl. 173):

2.8.5. Código de Levantamento UNI

UNI	Remuneração Cooperados Intermediados por Cooperativa de Trabalho – Contabilizado	08/2003 a 10/2004
------------	---	--------------------------

Amparada em dispositivo constitucional que determina apoio e estímulo ao cooperativismo, a Lei nº 9.876/99 transferiu ao tomador dos serviços de cooperativa de trabalho os encargos referentes à contribuição previdenciária prevista no art. 22 inciso IV da Lei nº 8.212/91, que transcrevemos.

[...]

O débito ora lançado origina-se do não recolhimento, por parte da tomadora dos serviços, da contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o pagamento de serviços prestados por cooperados, intermediados pela UNIMED Vitória.

Contudo, na forma adiante demonstrada, a contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho,

correspondente à prestação de serviço por seu cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática de repercussão geral.

Nessa perspectiva, mencionado lançamento teve por fundamento o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, assim expresso enquanto vigente, *verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

IV quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (Execução suspensa pela Resolução nº 10, de 2016)

No entanto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou, por unanimidade e em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do referido mandamento legal, cuja ementa transcrevemos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (STF - RE: 595838 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/04/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Ademais, sequer modulação de efeitos houve, eis que rejeitados os embargos de declaração com tal pretensão, nestes termos:

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.

2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

5. Embargos de declaração rejeitados.(RE 595838 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe036 DIVULG 24022015 PUBLIC 25022015)

Com efeito, o Senado Federal suspendeu a execução da reportada exigência tida por inconstitucional pela Corte Suprema, por meio da Resolução nº 10, de 2016, *verbis*:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.

A propósito, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho. No entanto, conforme o art. 62, § 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, tomadas na sistemática de repercussão geral ou recurso repetitivo respectivamente, necessariamente, têm de ser reproduzidas pelos conselheiros deste Conselho. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Do que se viu, afasta-se a atuação incidente sobre os serviços prestados por cooperados mediante a respectiva cooperativa de trabalho.

Prêmios por desempenho

A Recorrente assevera que os valores pagos a título de prêmio por desempenho aos empregados lotados na área comercial (incentivo de vendas) traduz-se ganho eventual, como tal, não sujeito à incidência das contribuições previdenciárias. Contudo, reportada parcela remuneratória não se encontra listada na exclusão prevista na Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, na redação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores autuados, nestes termos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

[...]

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

Com efeito, especialmente por não carregar o atributo da eventualidade, consoante se fundamentará na sequência, dito pagamento pelo atingimento de metas pré-estabelecidas traduz estímulo à produtividade do trabalhador, caracterizando-se salário suplementar, razão por que, dada sua natureza remuneratória, integrará o salário de contribuição.

Nesse pressuposto, tocante ao feito, assim manifestou-se o julgador de origem (processo digital, fls. 1.208 a 1.210):

Dos prêmios concedidos a empregados

61. Foram apuradas contribuições incidentes sobre os prêmios pagos aos empregados do setor de tele vendas, apurados na contabilidade da empresa. Alega a notificada que tais parcelas são gastos com marketing, objetivando incentivar e premiar alguns empregados, não sendo decorrentes da relação de emprego, e foram concedidas em razão de campanhas de incentivo, sem caráter de habitualidade.

62. Diferentemente do que afirma a notificada, os prêmios se originam do contrato de trabalho e estão vinculados a fatores de ordem pessoal do trabalhador ou de um grupo deles, como a eficiência e a produção, sendo alcançados pelo conceito de salário-de-contribuição estabelecido no art. 28, inciso I, da Lei 8212/91, in verbis:

[...]

63. É importante ressaltar que as hipóteses de inoccorrência de incidência de contribuição previdenciária estão exaustivamente enumeradas no art. 28, § 9º, da Lei 8212/91, não abrangendo os prêmios. Em não havendo, na legislação previdenciária, dispositivo que fundamente a não incidência de contribuição previdenciária sobre essa

vantagem econômica auferida pelo empregado no decorrer do contrato de trabalho, esta deve integrar a base de cálculo das contribuições.

64. Para melhor elucidar a questão a respeito da natureza jurídica dos prêmios, reproduz-se parte do Parecer nº 1797/99 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência:

[...]

65. Logo, pode-se afirmar que os pagamentos efetuados pela empresa têm todas as características determinadas na lei como sujeitas à contribuição previdenciária e perfil de prêmio, uma vez que os funcionários tiveram que apresentar um desempenho superior, aumentando a produtividade para fazer jus à parcela, que está totalmente vinculada ao desempenho laboral dos empregados, comprovando a contraprestação do mesmo.

A propósito, afastada suposta cogitação de aplicação ao caso concreto, porque ainda não vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, o art. 457, §§ 2º e 4º, do Decreto-lei nº 5.452, de 1943 (CLT), com a redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017, estabelece que o prêmio pago, ainda que não eventual, não se caracteriza salário de contribuição. Confira-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

[...]

§ 4º Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

A propósito, reportada alteração legislativa produzirá efeitos somente a partir de sua entrada em vigor, em 11/11/2017, exatamente como prescreve o art. 144 do CTN, *verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ademais, ausentes as supostas hipóteses de aplicação retroativa a fato pretérito previstas nos incisos I e II do art. 106 do mesmo Código, eis que dotada de efeitos modificativos, e não interpretativos, bem como distinta dos contextos estabelecidos pelas alíneas “a”, “b” e “c” inciso ausentes

Ademais, tanto ausente a suposta hipótese de aplicação retroativa a fato pretérito prevista no inciso I do art. 106 do mesmo Código, já que dotada de efeitos modificativos, e não interpretativos; como distinta dos contextos estabelecidos pelas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II do citado artigo. Confira-se:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim entendido, quanto à matéria, mantém-se o decidido na origem.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, tocante às alegações remanescentes, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Da competência da auditoria fiscal para efetuar caracterização dos segurados empregados

17. No que tange à competência do Auditor Fiscal para o lançamento, cumpre observar que a atividade fiscal é vinculada à lei, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, não cabendo à autoridade administrativa qualquer discricionariedade para avaliar a conveniência ou oportunidade para prática do ato. Uma vez verificada a ocorrência dos fatos geradores, tem o auditor fiscal o dever indeclinável de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, (Curso de Direito Tributário, 14ª ed., Ed. Saraiva, 1995, p. 223) “vinculada é a atividade que não

pode se separar da legalidade, tanto no que diz respeito ao conteúdo, quanto no que diz respeito à forma.”

18. Diferentemente do que afirma a notificada, a autoridade fiscalizadora em questão tem competência para efetuar o lançamento nos termos empregados, uma vez que é, sim, atribuição inerente ao cargo de Auditor-Fiscal da Previdência Social verificar a ocorrência de fatos geradores das contribuições previdenciárias, lançando os respectivos tributos, e qualificar pessoa física como segurado obrigatório da Previdência Social, independentemente da forma jurídica que foi adotada, a qual, por vezes, pode mascarar tal condição.

19. Tais atribuições, inerentes à essência da Auditoria Fiscal, estão de muito consolidadas, tanto no art. 33, *caput*, da Lei 8.212/1991, como no art. 229, em especial em seu § 2º, do Decreto 3.048/1999, na redação do Decreto 3.265/1999, reproduzidos a seguir :

Lei 8.212/1991

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 Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Decreto 3.048/1999

Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§2ºSe 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. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

20. Portanto, conclui-se que aos Auditores Fiscais da Previdência Social é conferido legalmente o poder de fiscalizar, examinar, vigiar e controlar o cumprimento das leis, regulamentos ou obrigações, que devem ser praticados pelos entes fiscalizados. Esse poder decorre do Poder de Polícia conferido ao Estado como Poder Público, não se caracterizando invasão de competência do Poder Judiciário, pois seus âmbitos de atuação são diversos. Não está a autoridade fiscal exercendo nenhum tipo de jurisdição em seu ato vinculado de lançar, mas tão-só, como já acima afirmado, restringindo-se a aplicar a lei, e lançar o tributo uma vez identificado o fato gerador.

21. Em outras palavras, na ação fiscal realizada na empresa notificada, foi verificada a prestação de serviços por segurados que preenchem os requisitos do art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei 8212/91 (redação repetida pelo art. 9º, inciso I, do RPS), c/c art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, apesar de figurarem estes segurados formalmente como trabalhadores autônomos ou titulares de empresas contratadas como pessoas jurídicas. Nesse diapasão, uma vez que a realidade fática demonstra que houve a ocorrência de trabalho remunerado prestado por segurado empregado diretamente à empresa contratante, nos termos da legislação pertinente, lançou-se a contribuição social devida a partir da existência deste fato gerador.

Dos segurados empregados contratados como pessoa jurídica

26. Em sede previdenciária e trabalhista, o fato de a notificada tratar o serviço prestado pelos profissionais como serviço prestado por pessoa jurídica por existir contrato formal para tanto, não é suficiente para afastar a vinculação empregatícia, cuja remuneração pelos serviços é fato gerador da contribuição previdenciária.

27. Para fins previdenciários, o que importa é a realidade fática, o que se chama, em geral, de “contrato realidade”, e não apenas o que foi formalmente estabelecido entre as partes, sendo que a existência de um contrato formal entre supostas pessoas jurídicas não é suficiente para afastar a relação de emprego entre as partes.

28. O que se faz, aqui, é tão-somente desconsiderar, para fins previdenciários, a interposição da pessoa jurídica como contratada, já que, de fato, esta apenas foi utilizada para lançar um véu sobre uma relação trabalhista real.

29. Segundo a doutrina, há pelo menos quatro regras gerais que autorizam que se penetre o véu da pessoa jurídica, a saber:

"1) quando sua estrutura formal é utilizada de maneira abusiva; 2) quando está em jogo a eficácia de regar geral de direito das sociedades; 3) quando normas fundadas em qualidade ou capacidades humanas ou que considerem valores humanos devam ser aplicadas às pessoas jurídicas; e 4) se a forma da pessoa jurídica é utilizada para ocultar que, de fato, há identidade entre as pessoas que intervêm em determinado ato, quando a norma exija que a identidade ou diversidade não seja puramente nominal, porém efetiva."(grifamos)¹

30. O que se verifica na hipótese em análise é que a Fiscalização deparou-se com o fato de que a pessoa jurídica não atuava como tal, mas, ao contrário, o seu contrato de prestação de serviços correspondia a uma verdadeira prestação de serviços remunerados por pessoas físicas. Assim, verificou-se que, de fato, a pessoa jurídica não tinha função própria, mas apenas consistia num “escudo” da relação de emprego, a fim de que não se relacionasse, diretamente, o segurado com o empregador. De fato, como a própria doutrina afirma, é este o ponto que deve ser considerado para que se verifique a possibilidade de desconsideração da pessoa jurídica:

*"O que importa, basicamente, é a verificação da resposta adequada à seguinte pergunta: no caso em exame, foi realmente a pessoa jurídica que agiu, ou foi ela mero instrumento nas mãos de outras pessoas físicas e jurídicas? (...) Se é na verdade uma outra pessoa que está a agir, utilizando a pessoa jurídica como escudo, e se é essa utilização da pessoa jurídica fora de sua função que está tornando possível o resultado contrário à lei, ao contrato, ou às coordenadas axiológicas fundamentais da ordem jurídica (bons costumes, ordem pública), é necessário fazer com que a imputação se faça com predomínio da realidade sobre a aparência na constituição e funcionamento da pessoa jurídica".*²

31. Nesta linha, não procedem as alegações de que a Fiscalização deveria ter caracterizado a ilicitude do ato, para desconsiderá-lo, pois, como acima exposto, o notificante impôs a desconsideração do ato a partir da constatação de que a pessoa jurídica interposta agiu em lugar da pessoa física, reconhecendo-se a prestação de serviços remunerados pela pessoa física como correspondente à hipótese de incidência tributária de contribuição previdenciária.

32. Desconsiderar a personalidade jurídica, no presente caso, não significa desconstituir a pessoa jurídica, e sim não reconhecê-la como tal no que diz respeito à contribuição previdenciária, para que sejam tidos como salário-de-contribuição os pagamentos

¹ GOMES, Luiz Roldão de Freitas; Desconsideração da Personalidade Jurídica.

² LAMARTINE, citado por GOMES, Luiz Roldão de Freitas, *op. cit.*

efetuados às sociedades fictícias contratadas. Ainda que essas empresas estejam registradas na Junta Comercial, possuam alvará de funcionamento e estejam regularizadas frente às diversas esferas de governo, a existência formal delas e do contrato celebrado entre as partes não afasta a realidade de que há um vínculo direto entre a contratante e os sócios dessas “empresas” que prestaram serviço com características de segurado empregado. O trabalhador, dessa forma, colocou à disposição do patrão sua força de trabalho, sendo inerente a este o poder disciplinar. Por ser a parte mais fraca do contrato de trabalho, o segurado não deixaria de cumprir as ordens do contratante, mesmo tendo se constituído sob forma de sociedade empresarial, o que acabou por mascarar a relação de emprego.

33. Note-se ainda que a auditora fiscal notificante, no relatório fiscal e na informação, de fls. 1099/1111, demonstra fartamente a presença dos requisitos da relação de emprego entre a notificada e os segurados considerados por ela autônomos, assim como aqueles que se constituíram em pessoas jurídicas, ficando evidente que as prestadoras de serviço foram criadas apenas com o intuito de mascarar a relação de trabalho, como se observa, por exemplo, do fato de diversas empresas terem sido registradas no mesmo endereço, não possuindo instalações próprias, emitindo notas fiscais sequenciais a apenas um tomador de serviços (Distribuidora Lunar), sem empregados registrados. Ademais, a maioria delas jamais recolheu contribuição para Seguridade Social, nem mesmo a incidente sobre o pró-labore dos administradores, além de que diversos sócios das empresas relacionadas entraram na justiça requerendo o reconhecimento da relação de emprego, restando assim evidenciada a interposição de pessoa jurídica na prestação de serviços [...]

34. Cumpre destacar que na promoção fiscal, a auditora responsável pelo procedimento faz uma análise minuciosa de todos os documentos trazidos pela empresa, manifestando-se sobre cada uma das empresas desconsideradas para as quais houve apresentação de documentação, observando a presença das situações apontadas no parágrafo anterior.

35. Quanto às alegações de autonomia de vontade e de liberdade das partes para contratar, é notório que tais fundamentos são basilares no Direito Pátrio, no entanto, a autonomia das partes e a liberdade dos contratos não podem se sobrepor às normas de Direito Público, sendo que as partes não podem afastar, mediante convenções particulares, a aplicação das normas imperativas de ordem pública, nas quais se enquadram as normas tributárias.

[...]

36. A verificação quanto à correspondência (ou não) entre aquilo que é consignado nos documentos e livros contábeis e a realidade dos fatos é, em síntese, o âmago da atividade de Auditoria Fiscal.

37. Assim, não poderia o AFPS ficar amarrado ao papel de mero homologador das declarações da empresa, razão porque não há como defender que o Auditor não pudesse lançar as contribuições que constatassem serem devidas, após se deparar com todos os indícios, em tese, de tentativa de mascarar valores que, em verdade, correspondem a remuneração de segurados empregados e, por isso, fatos geradores de contribuições previdenciárias, como parcelas não compreendidas no salário-de-contribuição. Assim, temos:

Art. 116. *Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

38. O que ora está sob julgamento é, afinal, se o lançamento tem amparo na legislação previdenciária, **independentemente dos efeitos que os contratos possam ter entre as partes**, conforme disposto no art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

[...]

40. No que se refere à citação do art. 129 da Lei 11.196/05, o destinatário da norma são os prestadores de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural, o que não abrange as atividades prestadas pela notificada. Quanto às alegações acerca da inconstitucionalidade das normas que amparam o lançamento, esta matéria será apreciada em item próprio.

Da caracterização do segurado empregado

41. Embora a Defendente mais uma vez frise que não há vínculo de emprego entre ela e os profissionais autônomos ou as pessoas jurídicas contratadas, o que se observa na realidade fática é que o chamado contrato de prestação de serviços encobre, sim, uma relação jurídica de natureza trabalhista.

42. Diferente do que afirma a defendente, a auditoria fiscal trouxe aos autos os elementos que demonstram a existência da subordinação jurídica entre os ditos “representantes comerciais” e a empresa, elemento este essencial na diferenciação entre os trabalhadores autônomos e os empregados.

43. O mestre Amauri Mascaro Nascimento, em Iniciação ao Direito do Trabalho, 14ª edição, Editora LTR, p 103, assim define a subordinação:

”Traduz-se, em suma, na situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará”

44. Pelo exposto, o que evidencia a subordinação é o comando do empregador no que se refere à prestação do serviço.

45. A Lei 4.886/65, com as alterações da Lei 8.420/92, estabelece apenas alguns procedimentos a serem observados pelo representante legal na execução do contrato, tais como fornecer informações sobre o andamento dos negócios (art. 27) e não agir em desacordo com as instruções do representado (art.28). No mais, tem o representante comercial total autonomia e independência para dirigir sua atividade, excluindo o poder de direção da empresa representada.

46. Na hipótese dos autos, a notificada não possuía vendedores registrados como empregados, no entanto possuía empregados na função de Gerente e Supervisor de Vendas. Constatou a autoridade fiscal, pelo exame da documentação apresentada pela empresa, que os serviços eram prestados sob supervisão e com áreas definidas de atuação, denominadas setores, obedecendo os representantes comerciais à política de vendas da empresa, inclusive com clientes determinados pelo empregador, o que evidencia a subordinação, o poder de direção deste .

47. Em sua defesa, a notificada alega que os gerentes e supervisores de vendas apenas faziam contatos com os representantes comerciais, entretanto não trouxe qualquer elemento para comprovar suas alegações. Pela informação fiscal, de fls. 1099/1111, cada representante trabalhava diretamente subordinado a um supervisor de vendas,

sofrendo, inclusive, avaliação de desempenho, além de que a empresa estabelece zona fechada de vendas e elabora ficha de controle de dias trabalhados.

48. Aduz o sujeito passivo que a indicação de zonas de atuação é norma inerente da relação representantes/representado, mas não demonstrou que as áreas de atuação dos ditos “representantes” estivessem definidas em contrato, requisito obrigatório, nos termos do art. 27, alínea “d”, da Lei 4886/65, e que estas áreas seriam exatamente aquelas em que os segurados/sócios de empresas caracterizados como empregados estavam atuando. Alegações desprovidas de provas não podem ser acatadas em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

49. Cumpre destacar, ainda, que a maioria dos ditos “representantes comerciais” não se encontrava registrada no Conselho Regional de Representantes Comerciais – CORE, requisito obrigatório para o exercício da profissão, como dispõe o art. 1º da Lei 4.886/65. No caso em análise, além da realidade fática, tal situação irregular vem demonstrar que os segurados não eram considerados representantes comerciais pelo próprio órgão de classe.

50. Vale ressaltar que os próprios representantes comerciais, ao pedirem demissão, davam aviso prévio ao empregador com base no art. 387 da CLT, além de que muitos destes segurados foram buscar na Justiça do Trabalho o reconhecimento do vínculo empregatício. Nos processos em que não foram celebrados acordos, o juízo reconheceu a existência da relação de emprego.

51. Registre-se que o fato de a autoridade fiscal não indicar os nomes dos clientes com os quais obteve a informação de que eram sempre os mesmos representantes que atendem as farmácias e que estes utilizam formulários da própria representada não tem o condão de modificar o lançamento, uma vez que se trata apenas de um dado adicional, em vista da enorme quantidade de informações fornecidas pela fiscalização.

52. Por todo exposto e considerando os documentos trazidos pela empresa, fica patente que não se trata de presunção do vínculo empregatício, mas da demonstração através de provas idôneas de que, de fato, houve a prestação de serviços por segurados na condição de empregados, ficando a **subordinação jurídica** evidente na conjugação de todos estes fatores.

53. Assim, ao contrário do que aduz a Defendente, ficou comprovada no Relatório Fiscal a presença dos requisitos da relação de emprego, previstos no art. 3º da CLT c/c art. 12, I, “a”, da Lei 8212/91, quais sejam: habitualidade, onerosidade, pessoalidade, não eventualidade e subordinação.

Do arbitramento

54. Não tem a impugnante como aproveitar a alegação de que foi ilegal a fixação das bases de cálculo dos “representantes legais”, por meio de arbitramento, uma vez que deixou de apresentar à autoridade fiscal os documentos de origem dos lançamentos contábeis (cheques e recibos) e não efetuou a contabilização das despesas em títulos próprios, o que ensejou a aplicação do art. 33, §§ 3º e 6º da Lei 8.212/91, *in verbis*

Art. 33

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

55. Não caberia à autoridade fiscal intimar os “representantes comerciais” a demonstrar os valores percebidos da empresa, uma vez que estes não se encontravam sob ação fiscal, mas sim a Distribuidora Lunar, que deveria ter apresentado toda a documentação solicitada de acordo com as normas legais.

56. Cumpre destacar que o arbitramento admite prova em contrário, transferindo o ônus para o sujeito passivo, na forma do artigo transcrito acima. Pelo exposto, poderia ter a notificada trazido aos autos elementos que demonstrassem quanto cada um dos segurados recebeu pelo trabalho realizado, por meio de documentos idôneos que tivessem amparo também na escrita contábil, mas não o fez, impedindo qualquer revisão dos valores lançados.

Ante o que se vê, a razão não está com a Recorrente, devendo ser mantido o decidido na origem.

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litúgio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 62 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Citações doutrinárias

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa [...];

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal [...]

[...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. No entanto, conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário interposto, para rejeitar as preliminares nele suscitadas; reconhecer que o crédito tributário correspondente à competência 11 de 2001 e àquelas que lhes são anteriores foi atingido pela decadência prevista no art. 173, I, do CTN; e, no mérito, cancelar o crédito referente ao pagamento de serviço prestado por cooperado mediante a respectiva cooperativa de trabalho.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz