



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

Processo n° 37172.002198/2005-17
Recurso n° 243.614 Voluntário
Acórdão n° **2301-02.014 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de abril de 2011.
Matéria Seguro de Acidentes de Trabalho - SAT/GILRAT/ADICIONAL
Recorrente COMPANHIA TECIDOS SANTANENSE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1996 a 28/02/2004

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO ATO FISCALIZATÓRIO. VINCULO EMPREGATÍCIO.

Nos termos do artigo 12, inciso I, letra “a”, da Lei 8.212/91, são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.”

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, não existem pagamentos em relação aos fatos geradores lançados, o que impõe a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I.

ALÍQUOTA ADICIONAL DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXPOSIÇÃO DE TRABALHADORES A RISCO OCUPACIONAL.

A empresa com atividade que exponha o trabalhador a agentes nocivos químicos, físicos ou biológicos, ou associação desses agentes, que, comprovadamente, seja prejudicial à saúde ou à integridade física, e que enseje a concessão de aposentadoria especial, está sujeita ao pagamento da alíquota adicional da contribuição previdenciária.

PRÊMIOS POR ASSIDUIDADE. CARÁTER DE GRATIFICAÇÃO AJUSTADA.

O prêmio pago habitualmente ao empregado todo ano, desde que não possua faltas, assume a natureza de gratificação ajustada, o que o inclui no gênero remuneração e impõe a incidência da contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir, devido à regra decadencial expressa no Inciso I, Art. 173 do CTN, as contribuições apuradas até 12/1998, anteriores a 01/1999, nos termos do voto da Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso, no mérito, na questão do risco ocupacional do trabalho, nos termos do voto do Redator designado Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em negar provimento ao recurso, no mérito, na questão do prêmio assiduidade indenizado, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em rejeitar as demais preliminares, nos termos do voto do Relator; e b) em negar provimento ao recurso nas demais questões apresentadas pela recorrente, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa COMPANHIA TECIDOS SANTANENSE contra decisão que julgou procedente o lançamento, relativo às seguintes rubricas:

- alíquota adicional – exposição de trabalhadores a riscos ocupacionais – período 04/99 a 02/04;
- abono em acordos coletivos de trabalho – período 06/99 a 08/02;
- acordos trabalhistas – período 08/96 a 01/98;
- diferença de recolhimentos de contribuição rural – competência 08/98;
- prêmio de assiduidade indenizado até dezembro 1998 – período 02/97 a 12/98;
- prêmio assiduidade indenizado a partir de janeiro de 1999 – período 01/99 a 02/04;
- vínculos empregatícios – período 03/01 a 02/04.

2. A decisão de primeira instância restou ementada nos termos que transcrevo abaixo:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. ABONO E PREMIO ASSIDUIDADE. INCIDÊNCIA. RECLAMATÓRIAS TRABALHISTAS. NÃO DISCRIMINAÇÃO DAS PARCELAS. INCIDÊNCIA PELO TOTAL. CONFIGURAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

A não apresentação de documento ou informação, bem como sua apresentação deficiente, autoriza a Auditoria Fiscal da Previdência Social inscrever de ofício importância que reputa devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Os valores pagos a título de abono e de prêmio de assiduidade não se enquadram nas hipóteses excluídas de tributação pelo parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, integrando o campo de incidência previdenciário.

Não discriminadas nos acordos/sentenças trabalhistas as parcelas legais sujeitas à contribuição previdenciária, a exigência tributária recairá sobre o valor total acordado, nos termos do art. 43 da Lei n.º 8.212/91.

Comprovada a existência dos pressupostos de que trata o art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91, o trabalhador é considerado segurado empregado, incidindo as contribuições previdenciárias sobre a remuneração paga ou creditada.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

3. Quando da apresentação das razões recursais, o contribuinte aduziu em síntese:

a) que houve ausência de motivação por parte do fisco, ou mesmo com fundamentação incompleta, ao proferir sua decisão, incorrendo no cerceamento de defesa, devendo o ato ser considerado nulo;

b) no mérito, reiterou as razões trazidas na impugnação, no sentido de que são incabíveis as alegações trazidas pelo fisco.

4. Após a apresentação do recurso voluntário, o Serviço de Orientação e Gerenciamento de Recuperação de Créditos devolveu os autos à Delegacia da Receita Federal para que fosse apreciada a complementação da defesa juntada após a emissão da DN.

5. O fisco reformou sua decisão, sendo que a ementa foi alterada, passando a dispor o que segue:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. ABONO E PREMIO ASSIDUIDADE. INCIDÊNCIA. RECLAMATÓRIAS TRABALHISTAS. NÃO DISCRIMINAÇÃO DAS PARCELAS. INCIDÊNCIA PELO TOTAL. CONFIGURAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

A não apresentação de documentação ou informação, bem como sua apresentação deficiente, autoriza a inscrição de ofício importância que reputa devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Os valores pagos a título de abono e de prêmio assiduidade não se enquadram nas hipóteses excluídas de tributação pelo parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, integrado o campo de incidência previdenciário.

Não discriminadas nos acordos/sentenças trabalhistas as parcelas legais sujeitas à contribuição previdenciária, a exigência tributária recairá sobre o valor total acordado, nos termos do art. 43 da Lei n.º 8.212/91.

Comprovada a existência dos pressupostos de que trata o art. 12, inciso I, da Lei. 8.212/91, o trabalhador é considerado segurado empregado, incidindo as contribuições previdenciárias sobre a remuneração paga ou creditada.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

6. A empresa apresentou recurso aditivo transcrevendo as mesmas argumentações trazidas no recurso principal.

Processo nº 37172.002198/2005-17
Acórdão n.º **2301-02.014**

S2-C3T1

Fl. 4

7. A autoridade fiscal, em suas contra-razões se manifestou pela manutenção da notificação, tendo em vista que o lançamento foi efetuado em consonância com as normas vigentes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA DECADÊNCIA

2. Inicialmente, é importante que seja feita, de ofício, a análise da decadência, tendo em vista que alguns créditos tributários constituídos pelo lançamento fiscal, já se encontram decaídos segundo o prazo quinquenal previsto nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

3. Sobre essa questão, cumpre dizer que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

“Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

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

4. Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

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

5. Ainda sobre o assunto, Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

“Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

(...)”

6. Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

7. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

8. Compulsando os autos, depreende-se das notificações expedidas contra a recorrente que o fisco constatou a inexistência de recolhimento diante da avaliação das remunerações de empregados incluídas nas notas fiscais de prestação de serviço com cessão de mão-de-obra, serviços de limpeza, vigilância e trabalho temporário. Sendo assim, entendo que deva ser aplicada a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

9. Assim sendo, tendo sido cientificado o recorrente do lançamento fiscal em 24/12/2004, referente às contribuições do período de 01/08/1996 a 28/02/2004, fica alcançado pela decadência quinquenal as competências 08/1996 a 11/1999, restando mantidas as competências 12/1999 a 02/2004.

10. Em razão do exposto, retiro do lançamento fiscal as competências 08/1996 a 11/1999. E considerando a existência de débito remanescente, passo a examinar as demais questões recursais.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE NO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO

11. Muito embora o contribuinte alegue que o procedimento fiscal deve ser considerado nulo, posto que *“não analisa por completo as razões apresentadas pela Recorrente, constituindo-se em evidente atentado ao princípio da ampla defesa assegurado constitucionalmente e ao princípio da motivação”*, tal assertiva não pode prosperar.

12. Isso porque, conforme pode ser verificado, a decisão recorrida analisou pontualmente cada um dos argumentos trazidos pela recorrente, com a devida motivação requerida pela legislação que rege o processo administrativo fiscal, notada mente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99.

DO RISCO OCUPACIONAL

13. Segundo notícia o relatório fiscal, o lançamento se deu em razão de que *“constatou-se a existência dos agentes nocivos no ambiente de trabalho e o emprego de EPI, em face de sua utilização de forma irregular e sem o necessário cumprimento de todas as normas previstas na legislação, torna-o ineficaz do ponto de vista técnico e legal”*. (fl. 178)

14. Assim, o agente nocivo considerado pelo auditor foi o ruído, para o qual não haveria um controle efetivo pela empresa que prevenisse a ação do agente.

15. Entretanto, analisando o caso concreto, entendo que o lançamento fiscal merece ser melhor fundamentado em relação ao surgimento do fato gerador da obrigação tributária, ante a ausência de provas suficientes para demonstrar que os empregados da recorrente se submeteram efetivamente ao agente determinado nos autos.

16. A deficiência na documentação de controle do ambiente de trabalho pode efetivamente servir como um indício de prova no sentido de que a empresa pode estar expondo seus empregados à influência de agentes nocivos. Entretanto, para efeito de lançamento de tributo, a prova deve ser corroborada por uma perícia técnica que possa efetivamente comprovar a situação fática apresentada pelo auditor, pois ele (agente fiscalizador de tributos), geralmente, não possui conhecimento técnico específico para avaliar a nocividade do ambiente.

17. Na minha linha de convicção, a ausência ou a apresentação de documentos deficientes, por parte da empresa, pode ensejar a autuação fiscal por descumprimento de obrigação acessória, com a respectiva imposição de multa, mas não serve para determinar de imediato o lançamento de débito.

18. Consta do relatório fiscal que a empresa possui um Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA e Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional – PCMSO. (fls. 168/170)

19. A defesa da recorrente colacionou, também, aos autos, documentação farta no sentido de assegurar que havia proteção coletiva e individual que diminuía a intensidade do agente agressivo ruído, como os comprovantes de distribuição dos EPI's, certificados de aprovação, folha de presença em curso de treinamento de segurança, notas fiscais de aquisição dos EPI's e estudos acerca de sua durabilidade. (fls. 1.086/5.374)

20. É bom sempre frisar que a cobrança do adicional para a aposentadoria especial implica sempre na concessão do respectivo benefício, de maneira que o fisco deve trazer claramente a demonstração de que os empregados por ele considerados, efetivamente, exerciam as atividades consideradas como aptas a gerar o direito à aposentadoria especial, conforme discriminadas no Anexo IV do Decreto n.º 3.048/99.

21. É dizer: é exigível a demonstração efetiva do fato gerador da obrigação tributária, sob pena de se cobrar tributo sem causa. O art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN é claro ao asseverar:

“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.”

22. Vale destacar, ainda, que no presente caso, a procedência do lançamento, realizado de forma genérica, terá o condão, em verdade, de declarar e afirmar o direito à aposentadoria especial de todos os trabalhadores considerados expostos pela auditoria fiscal, de tal sorte que todo esse contingente de pessoas poderá apresentar requerimento junto às Agências da Previdência Social pleiteando o reconhecimento do tempo de contribuição para a aposentadoria especial.

23. Tal consequência não se mostra em consonância com as mudanças feitas na legislação de aposentadoria especial, que passou a exigir a efetiva exposição aos agentes nocivos para o deferimento dos benefícios.

24. É sempre bom lembrar que o lançamento por arbitramento, como todos os atos administrativos, deve observar os princípios básicos da administração pública, dentre os quais destaco o da razoabilidade, que segundo Hely Lopes Meirelles “determina nos processos administrativos, a observância do critério de adequação entre os meios e os fins, cerne da

razoabilidade, e veda imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

25. No presente caso, o procedimento de aferição adotado pelo fisco deve ser analisado com muita cautela, dado tratar-se de medida extrema a ser utilizado somente quando reste plenamente comprovado que a empresa, pela sua atividade, expõe seus empregados a riscos que ensejam a aposentadoria especial, e não efetua ou efetua precariamente o controle desses agentes, de tal sorte que seus trabalhadores efetivamente permaneçam expostos a tais riscos.

26. Importante mencionar, ainda, que no âmbito trabalhista, conforme reza o artigo 195, caput, a caracterização da insalubridade e da periculosidade será feita, obrigatoriamente, mediante perícia técnica por um Médico ou Engenheiro do Trabalho, o que demonstra a fragilidade do lançamento do crédito tributário em relação a eventual exposição ao agente nocivo, consoante ventilado na decisão do CRPS. Eis o teor do dispositivo celetista:

“Art. 195 - A caracterização e a classificação da insalubridade e da periculosidade, segundo as normas do Ministério do Trabalho, far-se-ão através de perícia a cargo de Médico do Trabalho ou Engenheiro do Trabalho, registrados no Ministério do Trabalho.”

27. Firme nesses argumentos, meu voto é pela improcedência do lançamento no que se refere ao período de 12/99 a 02/04.

PRÊMIO ASSIDUIDADE INDENIZADO

28. Conforme estabelecido no relatório fiscal, os acordos coletivos de trabalho na Companhia Santanense, em sua cláusula 3, trazem a seguinte redação:

“CLAUSULA 3 – empregados abrangidos pela presente CONVENÇÃO terão direito a um prêmio assiduidade a ser calculado da seguinte forma:

a) o prêmio será igual a 1/12 do valor estabelecido no parágrafo 1º, da cláusula segunda, por mês de frequência integral, no período das férias;

b) não serão consideradas faltas ao serviço, para caracterização da frequência integral, exclusivamente as mencionadas no artigo 473 da CLT e as abonadas por força dessa CONVENÇÃO;

c) o prêmio será pago ao empregado juntamente com a remuneração das férias;

d) o prêmio será devido proporcionalmente, observado esse mesmo critério, nos casos de pagamento de férias indenizadas ou proporcionais por ocasião do contrato de trabalho do empregado com mais de um ano de serviço na empresa.”

29. Dessa forma, do texto transcrito acima depreende-se que prêmio é uma forma de remuneração, em dinheiro ou não, com o objetivo de recompensar o empregado pelo cumprimento de determinada finalidade instituída pelo empregador, no caso, a assiduidade.

30. Conforme o entendimento do Tribunal Superior do Trabalho “a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido a natureza salarial do prêmio assiduidade, desde que **não tenha caráter eventual**, como na hipótese do prêmio esporádico, ou prêmio troféu.” (Acórdão da 2ª, Turma nº RR-540686/1999, de 11 Dezembro 2002, TST. Tribunal Superior do Trabalho, Recurso n.º RO-2977/1998-000-03.00, Ministro Renato de Lacerda Paiva)

31. No caso concreto, fica claro que o prêmio somente será pago ao empregado que não faltar ao trabalho, no caso de o mesmo ter sido ajustado, previamente, em acordo coletivo.

32. Dessa forma, o prêmio é parcela que não possui caráter salarial, posto que não é uma contraprestação ao trabalho realizado e, sim, uma recompensa quando atingidas determinadas metas preestabelecidas.

33. Por tais motivos, voto é pela improcedência do lançamento para a competência de 12/99 a 02/04.

VINCULO EMPREGATÍCIO

34. Outra parcela de incidência de contribuição são os pagamentos realizados a título de contraprestação pela prestação de serviço de alguns trabalhadores, considerado pelo fisco como empregados.

35. O relatório fiscal reza que “restou constatada a existência de vínculo empregatício entre a Companhia Tecidos Santanense (contratante) e os segurados acima citados, haja vista estarem presentes os pressupostos caracterizadores da relação de emprego, ou seja: não eventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade”.

36. A recorrente alega que, para desconsideração da personalidade jurídica, a fraude deve ser demonstrada em juízo e sustenta o entendimento de que o auditor fiscal não possui autorização legal para agir como agiu e uma ação fiscal jamais poderá ter a força de desconstituir um ato regularmente registrado no registro das empresas.

37. Argumenta que fraude não se presume, se prova, o que não ocorreu no presente caso, pois jamais existiu e não houve processo judicial.

38. Contudo, tal entendimento não encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e de nossos tribunais, conforme julgados cujos trechos transcrevo abaixo:

“Salienta-se ainda que é desnecessária qualquer declaração judicial prévia para anular os atos jurídicos entre as partes, já que seus reflexos tributários existem independentemente da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, nos termos do artigo 118, I, do Código Tributário Nacional.”

Ademais, a questão central dos autos cinge-se à repercussão para os efeitos tributários do ato simulado, ou seja, de sua ineficácia para fins de dedução de tais prejuízos.

Uma vez comprovada que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, como de fato o foi no caso em tela, a autoridade administrativa tem plenos poderes para efetuar a glosa da dedução de imposto ilegitimamente realizada pela Autora, nos termos do art. 149, inciso VII, do CTN...”

(TRF 1ª Região - Apelação Cível 94.01.13621-1/MG DJ 12/04/2002)

“PROCESSUAL CIVIL. JULGAMENTO ULTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS. IMPOSTO DE RENDA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

(...)

3. A proposição de invalidade do procedimento fiscal não merece guarida, pois os elementos coligidos aos autos dão conta de que o Fisco procedeu à investigação e à fiscalização dentro dos limites da lei, não ocorrendo qualquer excesso violador de direito individual, garantindo-se à impetrante a ampla defesa e o contraditório, tanto na via administrativa, quanto na judicial.

4. Restando provados, à saciedade, os fatos que embasaram o lançamento tributário, bem como o dolo, a fraude e a simulação, é desnecessária a utilização da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica da empresa, aplicando-se o art. 149, VII, do CTN.”

(TRF 4ª Região - Apelação Em Mandado De Segurança nº 2003.04.01.058127-4 – Data da Decisão: 31/08/2005)

“IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITA – INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS – SIMULAÇÃO. Comprovado pela Fiscalização que a Recorrente utilizou-se de terceiro para omitir receita, fato este que não foi descaracterizado em qualquer momento por aquela, é de ser mantido o Lançamento de Ofício.

IRPJ – SIMULAÇÃO – MULTA AGRAVADA. Mantém-se a multa agravada se caracterizada a omissão de receita através de simulação.”

(TRF 4ª Região - Acórdão 107-08247– Sétima Câmara – 12/09/2005)

39. Nesse mesmo sentido, cita-se o entendimento de Heleno Tôrres em sua obra *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária – Ed. Revista dos Tribunais – 2003 – pág. 371:*

“Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negocial, nas hipóteses de simulação absoluta. Para a

Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é despciendo que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação, pelo regime de desconsideração do ato negocial, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo “motivo” para o ato administrativo: o ato simulado”

40. Portanto, na presença de simulação, a auditoria fiscal tem o dever-poder de não permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento, que no caso em tela encontra respaldo ainda no artigo 149, inciso VII do CTN que dispõe o seguinte:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

41. Nesse momento, peço vênha para transcrever uma parte do relatório fiscal:

“Nota-se, que o fato alcançado por esta fiscalização obedece ao critério legal supramencionado, eis que restou constatada a existência de vínculo empregatício entre Companhia Tecidos Santanense - Contratante e os segurados acima citados, haja vista estarem presentes os pressupostos caracterizadores da relação de emprego, ou seja: não eventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade.

Os serviços contratados como consultoria, ao contrário da denominação recebida, na realidade constituem funções relativas a gerenciamento do setor de informática. Sendo que os segurados são responsáveis pelo serviço da empresa; serviço não eventual, necessário ao desenvolvimento das atividades normais de uma empresa do porte da contratante – Companhia Tecidos Santanense.

A subordinação jurídica destes segurados para com a Companhia Tecidos Santanense é claramente identificada, os segurados trabalham dentro da empresa, com quantidade de horas mínimas de trabalho (clausula 5 do contrato fls. 135) e tarefas estipuladas no contrato de prestação de serviços. Ainda, o cargo exercido faz parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades desempenhadas estão subordinadas à sua política administrativa, produtiva e econômica.

As empresas não foram contratadas para prestação de serviço com cessão de mão-de-obra, como poderia pensar à primeira vista, mas sim a pessoa do sócio, pois as empresas contratadas não possuem empregados, caracterizando assim, a personalidade. Da mesma forma o contribuinte individual, Sr. Jason, presta serviços exclusivamente para a Companhia Santanense.

Quanto à onerosidade, no contrato ficou pactuado uma remuneração para uma quantidade mínima de horas trabalhadas por mês.” (fls.190 a 191)

42. Torna-se importante, ainda, citar uma parte da decisão ora atacada, que demonstra a existência do vínculo empregatício:

“- Os três trabalhadores prestam serviços no escritório da notificada em Belo Horizonte.

- O Sr. Heitor Carlos e o Sr. Ricardo Viana, prestam serviços na mesma sala e em atividades semelhantes.

- O Sr. Jason Valgas Aleluia é o responsável pelos serviços externos, como serviços de banco, contatos com órgãos públicos, para tanto, possuindo procurações para atuar como representante da empresa, recebendo valor fixo mensal, reajustado a cada renovação de contrato.

- Os serviços que os três trabalhadores realizam para empresa são de natureza não eventual, necessário ao desenvolvimento das atividades normais de uma empresa do porte da notificada.

- A subordinação destes trabalhadores à notificada se revela, dentre outros, pelos seguintes fatos: os segurados trabalham dentro da empresa, com quantidade mínima de horas de trabalho (vide cláusula 5 do contrato de fls. 280/283) e tarefas estipuladas no contrato de prestação de serviços. Os cargos ocupados por eles fazem parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades desempenhadas estão subordinadas à sua política administrativa, produtiva e econômica.

(...)

8.59. Registre-se, ainda, que contratos de prestação de serviços juntados pela defesa às fls. 4.873/4.929 em nada alteram o procedimento fiscal, apenas o confirma.” (fls. 5.444 a 5.445)

43. Assim, pelo relato fiscal resta evidente que estão presentes todos os pressupostos estabelecidos pelo artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho — CLT para a caracterização dos prestadores de serviços como empregados da ora recorrente.

44. A norma previdenciária também se amolda à relação de fato encontrada na empresa visto que, nos termos do artigo 12, inciso I, letra “a”, da Lei 8.212/91, são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, “aquele que presta serviço de

Processo nº 37172.002198/2005-17
Acórdão n.º 2301-02.014

S2-C3T1

Fl. 9

natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.”

45. Dessa forma, mantenho o lançamento para a rubrica vínculo empregatício, pelos motivos expostos acima, para o período de 03/01 a 02/04.

CONCLUSÃO

46. Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, nos termos acima expostos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

DECADÊNCIA

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante n.º 08:

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

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante n.º 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante n.º 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

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

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

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Relator:

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.9333 – SC (transitado em julgado em

outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

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 (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, 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 (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos

geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 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.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou-se foi o caso algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a

homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

O não recolhimento das contribuições no caso presente decorreu de omissão da recorrente. A recorrente estava obrigada recolher a contribuição sobre os fatos geradores apontados pela fiscalização e não o fez. Assim, a atividade da recorrente que antecedeu mensalmente o pagamento antecipado das contribuições não considerava os fatos apontados pela fiscalização nem houve pagamentos relativos às rubricas relacionadas pela autoridade fiscal. Portanto, em consonância com nossa posição acima apresentada, adotamos o *dies a quo* da decadência aquele do art. 173, inciso I do CTN. Logo, tendo sido a fiscalização concluída em 24/12/2004, estão atingidos pela decadência os fatos geradores até 31/12/1998, o que inclui as competências 12 e 13/1998, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.

Risco ocupacional

Com relação ao risco ocupacional, o Relator entendeu que não existem provas suficientes para demonstrar que os empregados da recorrente se submeteram efetivamente ao agente determinado nos autos(ruído). Concluiu que seria necessária uma perícia técnica para determinar a presença do agente nocivo, uma vez que a autoridade fiscal não teria conhecimentos técnicos específicos para tanto. As deficiências nos documentos relativos aos riscos ocupacionais somente poderiam ensejar a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Suscita a existência de Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA e Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional – PCMSO, bem como o uso de EPI's.

Destacou que para efeitos trabalhistas é exigida uma perícia a cargo de Médico do Trabalho ou Engenheiro do Trabalho, segundo o art. 195 da CLT.

Com a devida vênia, divergimos do ilustre Relator.

O minucioso Relatório Fiscal e os documentos que o acompanham contém elementos suficientes para concluirmos pela existência do risco apontado. A autoridade fiscal demonstrou que a própria recorrente assumiu a existência de risco ambiental no Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT) e que *“para fins de aposentadoria especial a empresa declara no LTCAT que os agentes nocivos existentes no ambiente de trabalho não são atenuados a níveis abaixo dos limites de tolerância permitidos ou que os agentes nocivos existentes não se encontram em níveis abaixo dos limites permitidos pela legislação para alguns postos de trabalho”*(fls. 159 do Relatório Fiscal).

O Laudo Técnico contratado pela própria recorrente e assinado pela ASTEC assinala claramente a presença dos agentes nocivos que não são afastados pelos EPIs para efeito de aposentadoria especial, fls. 197/200.

Apesar disso, a fiscalização assinalou que a recorrente informou em GFIP a não ocorrência de exposição a agente nocivo.

Analisando todos os LTCATs, a fiscalização concluiu que a recorrente reconheceu a existência dos seguintes agentes nocivos:

Risco físico nível de pressão sonora elevada — NPSE — ruído (cód. 2.0.1, anexo IV-RPS);

Risco físico temperaturas anormais — calor (cód. 2.0.4, anexo IV-RPS);

Risco físico aerodispersóides — poeira de algodão (não previsto no anexo IV-RPS);

Risco químico utilização de óleos minerais (cód. 1.0.7, anexo IV-RPS)

Risco químico de gases e vapores e

Risco físico de iluminação

Nesses mesmos documentos, foi verificado que :

- *Não apresentam planejamento anual com estabelecimento de metas, prioridades e cronograma ou estratégia e metodologia de ação, nos termos do item 9.2.1, alíneas "a" e "h" da NR-09;*
- *Não apresentam análise global do PPRA, que teve sua elaboração sem que fosse preparado os LTCAT para todos os anos, para avaliação do seu desenvolvimento e realização de ajustes e estabelecimento de novas metas e prioridades, nos termos do item 9.2.1.1 da NR-09 para todo o período, apresentando apenas os LTCAT dos anos 2002 e 1999, este parcialmente;*
- *Não apresentam avaliação da eficácia das medidas de controle implantadas, nos termos do item 9.3.1, alínea "d" da NR-09;*
- *Os LTCAT , em relação aos EPI especificados, não listam os prazos de validade ou a periodicidade das trocas dos mesmos;*
- *Não há qualquer menção em LTCAT sobre a implantação de estudos para implantação de medidas coletivas de proteção;*
- *Em relação aos EPI adotados, não há qualquer comprovação a respeito da inviabilidade técnica ou a insuficiência das MPC, nos termos do item 9.3.5.4 da NR-09;*

- *Quanto à GFIP, não foi informado o código de ocorrência de exposição ao agente nocivo*
- *em conformidade com a descrição feita no LTCAT de funções onde existe a exposição do trabalhador. Também houve dificuldade na verificação de funções dos trabalhadores utilizando como parâmetro os códigos de ocupação — CB0- no período posterior a janeiro de 2003, devido à implantação da nova tabela de códigos de CB0 pelo MTe.*

Em suma, o trabalho de fiscalização baseou-se em informações técnicas fornecidas por especialistas contratados pela recorrente e nas falhas facilmente detectáveis no controle dos agentes nocivos.

A existência dos relatórios PPRA e PCMSO, assinalada pelo Relator, não foi ignorada pela fiscalização. Ao contrário, a autoridade fiscal apontou diversas falhas nesse documentos:

PPRA

Não apresenta planejamento anual com estabelecimento de metas, prioridades e cronograma ou estratégia e metodologia de ação, nos termos do item 9.2.1, alíneas "a" e "h" da NR-09;

Não apresentam análise global do PPRA para avaliação do seu desenvolvimento e realização de ajustes e estabelecimento de novas metas e prioridades, nos termos do item 9.2.1.1 da NR-09;

Não apresentam avaliação da eficácia das medidas de controle implantadas, nos termos do item 9.3.1, alínea "d" da NR-09;

Em relação aos EPI especificados, não há comprovação sobre a inviabilidade técnica ou insuficiência das Medidas de Proteção Coletivas — MPC, nos termos do item 9.3.5.4 da NR-09;

Em relação aos critérios de utilização dos EPI especificados, não foram estabelecidas normas ou procedimentos relativos a guarda, higienização, conservação, manutenção e reposição dos mesmos, nos termos do item 9.3.5.5, alínea "c" da NR-09;

Encontra-se tão desarticulados com a própria folha de pagamento dos segurados, que não foi possível localizar no PPRA vários cargos ou funções dos postos de trabalho identificados na folha de pagamento.

PCMSO

(...) não são informados os tipos de exames realizados, apenas é informado o "momento" em que foram realizados: admissional, periódico, demissional, etc.

Uma das observações que extraímos do Relatório Fiscal pode ilustrar a situação da Recorrente:

pode-se afirmar que os PCMSO não se encontram articulados com os PPP, porque não trazem informações relativas à avaliação sobre a eficácia da monitoração biológica. Também não existe uma articulação com o LTCAT, porque esse informa os níveis de pressão sonora acima dos limites estabelecidos em lei, sem que haja demonstração em relatório do PCMSO de prováveis perdas auditivas. Ainda, não existe uma articulação com o PPRA, porque esse é retroalimentado com dados retirados anualmente do PCMSO. E finalmente não há uma articulação de todos esses documentos com a GFIP, pois essa não informa a exposição dos trabalhadores ao ruído.

Destacamos que, a despeito da farta apresentação no Relatório Fiscal das falhas cometidas pela recorrente que levaram à lavratura do lançamento, a interessada nada contraditou em seu Recurso Voluntário.

Prêmio assiduidade. Caráter de gratificação ajustada.

Ao contrário do Relator, não vejo eventualidade no pagamento do prêmio assiduidade que consta dos autos. O prêmio é pago habitualmente ao empregado todo ano, desde que não possua faltas. A condição não afasta a habitualidade, pois se assim fosse teríamos afastada a natureza de remuneração das horas extras, pois estas só são pagas se cumpridas uma condição: o trabalho fora do horário normal. Habitualidade está relacionada à frequência dos pagamentos.

Já nos manifestamos no sentido de que interpretamos o vocábulo eventual em oposição a habitual, contínuo, pois assim a CLT o fez no *caput* do seu art. 3º, ao estabelecer os requisitos necessários ao empregado. Não desconhecemos que o vocábulo “eventual” é tratado pelo dicionário Michaelis com três significados: (i) dependente de acontecimento incerto; (ii) casual, fortuito; (iii) variável. Isso permitiria, passando pela interpretação gramatical, assumirmos, como o fez a ilustre relatora, a oposição de eventualidade com imprevisibilidade, incerteza. Mas entendemos, considerando o conteúdo do *caput* do art. 3º da CLT e mesmo das muitas referências a “eventuais” contidas na Lei 8.212/91, que estaríamos negando a harmonia sistemática das normas se interpretássemos ganho eventual como sinônimo de ganho imprevisível. Interpretaremos, portanto, ganho eventual, em oposição a ganho repetido, habitual. Sabendo da dificuldade de conceituarmos o que é habitual, adotaremos, como primeiro critério, a habitualidade como a qualidade daquilo que é freqüente, que é repetido

Processo nº 37172.002198/2005-17
Acórdão n.º **2301-02.014**

S2-C3T1

Fl. 15

muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. No caso em destaque, o pagamento anual afasta a natureza de ganho eventual dos prêmios assiduidade.

Pelo exposto, divergimos do voto do relator quanto à decadência, à exposição a agentes nocivos e ao prêmio assiduidade, pois entendemos que o Recurso deve ser negado nesses aspectos. Quanto ao vínculo, acompanhamos o relator na negativa ao Recurso.

Em suma, votamos por CONHECER e DAR PROVIMENTO EM PARTE ao Recurso Voluntário de modo a afastar os fatos geradores ocorridos até 31/12/1998, o que inclui as competências 12 e 13/1998, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.