



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

Processo nº 10320.007113/2008-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-002.630 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO
Recorrente CIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2006

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELA EMPRESA CONTRATANTE. PROCEDÊNCIA.

O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, simulada como contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de segurado empregado da empresa tomadora.

PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. CONTAGEM A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO.

Verificando-se a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) rejeitar a preliminar de nulidade; II) rejeitar a arguição de decadência; e III) no mérito, negar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração – AI n.º 37.212.875-0, lavrado contra o sujeito passivo acima identificado para exigência de contribuições patronais para a Seguridade Social, incluindo aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT.

De acordo com o relatório fiscal, fls. 53/61, a empresa possui no seu quadro funcional, conforme funcionograma colacionado (anexo I), os setores: **estatutário** (execução estratégica), **não estatutário** (execução tática) e **outros** (execução operacional).

Afirma que não constam nas folhas de pagamento os trabalhadores alocados no setor **não estatutário**, no qual atuariam os responsáveis pela execução tática da empresa, envolvendo os seguintes cargos: Gerente Geral, Gerente Adm.Financeiro, Gerente Comercial/MKT, Gerente Oper. Industrial, Gerente Desenv. Organizacional, Gerente Oper. Logísticas, Gerente Sist. Inform/projetos.

Assevera que essas funções seriam supostamente executadas por firmas individuais, cujo objeto social são as atividades de consultoria e assessoria. Continuando, a Autoridade Fiscal informa que durante o procedimento de auditoria foi constatado que havia entre a autuada e os titulares das empresas contratadas verdadeira relação de emprego, formalmente encoberta por vínculo entre pessoas jurídicas.

Aponta como evidência para sua conclusão os seguintes fatos:

a) pela natureza dos cargos, os mesmos devem ser ocupados por pessoas físicas;

b) os ocupantes das referidas funções são responsáveis por orientar, conduzir, planejar e controlar todo o processo produtivo, portanto, depois da diretoria eleita, são eles os condutores das ações estratégicas da empresa; sendo, portanto, imprescindíveis para o alcance dos resultados e metas da mesma;

c) as datas de abertura e encerramento das empresas coincidem com as datas de início e fim dos contratos firmados;

d) alguns titulares das empresas contratadas já eram funcionários da CIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES e passaram a exercer as mesmas atividades como empresas terceirizadas, mas continuaram recebendo remuneração através de recibos e, somente, depois, com emissão de notas pelas empresas;

e) os contratos mais recentes até evitam o pagamento mediante recibo, mas mantém os mesmos profissionais exercendo as funções táticas;

d) foi verificado, por amostragem, que as empresas eram localizadas nos endereços dos titulares e que, duas delas funcionavam em endereços idênticos;

e) os objetos dos contratos estão vinculados às atividades fim da autuada;

f) embora os objetos dos contratos fossem a prestação de serviços de consultoria e assessoria, não foi apresentado qualquer documento que demonstrasse a execução dos trabalhos pelas empresas contratadas;

g) em várias notas fiscais anexadas existem carimbos e assinaturas dos supostos gerentes que indicam que os serviços ali descritos foram prestados e servem como pré-autorização para o pagamento pelo setor financeiro;

h) em entrevistas com alguns funcionários da empresa CIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES foi confirmado o fato de que os gerentes executavam os serviços pessoalmente e tinham poder de decisão;

i) há benefícios concedidos às supostas empresas que indicam a existência de vínculo empregatício, entre eles, seguro de vida e plano de saúde, parcelas de natureza notoriamente trabalhista, inclusive extensivo aos dependentes diretos;

j) constata-se outros benefícios concedidos em condições rigorosamente iguais aos demais empregados da empresa, tais como: veículo, telefone celular corporativo, adiantamento mensal na primeira quinzena e parcela final no último dia do mês;

k) o estabelecimento de metas a serem cumpridas e prestação de contas detalhadas, conforme se verifica, respectivamente, nas cláusulas quinta, letra “g”, e sétima, “I”, são indicativos de subordinação jurídica.

Aponta o fisco outros indícios tais como contabilização de pagamento aos titulares das firmas contratadas com a descrição de “adiantamento de salários”, pagamento de 13.º salário e férias disfarçados de complementação de serviços e a emissão pelas contratadas de notas fiscais sequenciais, indicando a exclusividade na prestação dos serviços.

Conclui ser cabível a caracterização dos titulares das firmas contratadas como empregados, com aferição indireta da remuneração com base nas notas fiscais e recibos emitidos pelos serviços de consultoria e assessoria.

Foram acostados:

a) ANEXO I - Funcionograma da CIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES;

b) ANEXO II - Relação de gerentes;

c) ANEXO III - Demonstrativo de recibos de pagamentos de funcionários e notas fiscais de serviço;

d) ANEXO IV – contratos de prestação de serviço;

e) ANEXO V - Notas fiscais carimbadas pelos gerentes da CIA MARANHENSE contratados como PJ;

f) ANEXO VI - Notas fiscais de pagamento de 13º salário.

Cientificada da exigência em 27/12/2008, a autuada apresentou impugnação, fls. 137/153, alegando, em apertada síntese, que estão decadentes as contribuições lançadas no período de 01 a 11/2003; que inexistiu a relação de emprego apontada pelo fisco e que é ilegal a desconsideração da personalidade jurídica das empresas que lhe prestaram serviços.

A empresa apresentou pedido de desistência parcial da impugnação interposta para o período de 12/2003 a 12/2006 (inclusive a competência correspondente ao 13.º salário), o que provocou o desmembramento do presente crédito, com segregação da parte que foi objeto da desistência.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Fortaleza (CE) decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente a parte do crédito que remanesceu em discussão administrativa, ver fls. 331/335.

Inconformada, a empresa interpôs recurso voluntário, fls. 361/380, em síntese, alegando que:

a) ocorreu decadência para as competências relativas ao período de 01 a 11/2005;

b) os documentos acostados ao AI atestam que os contratos firmados entre a recorrente e as prestadoras indicadas referem-se à execução de assessoria e consultoria nas áreas de administração de pessoal, logística e gestão de processos, serviços que, por sua natureza, não indicam a existência de relação de emprego típica;

c) o objeto social das empresas arroladas se compatibiliza estritamente com os serviços contratados, de forma que não há o que se falar em relação de emprego;

d) em decorrência da natureza dos serviços prestados, não há como se verificar a existência de subordinação jurídica ou técnica, mas apenas cobrança de resultados, circunstância que não é estranha a esse tipo de contrato;

e) na espécie, as contratadas atuavam com inteira autonomia, não sofrendo ingerência da diretoria da recorrente;

f) sequer havia obrigatoriedade de comparecimento periódico dos titulares das empresas prestadoras;

g) sendo os trabalhos eventuais e sem subordinação, não se forma o liame empregatício;

h) inexistente o requisito da pessoalidade, posto que a contratação ocorreu com pessoas jurídicas e não havia estipulação para que o trabalho fosse prestado por pessoa determinada;

i) nos termos do que dispõe o preceito insculpido no inciso VII do art. 149 do CTN, a desconsideração de atos e negócios jurídicos somente é autorizada quando estes são destinados a dissimular a ocorrência do fato gerador, sendo obrigatória a configuração da fraude na formalização dos contratos mencionados;

j) na espécie foram recolhidos todos os impostos e contribuições incidentes, sendo injustificável a desconsideração efetuada pela Autoridade Fiscal;

k) na hipótese de se considerar procedente o lançamento, devem ser abatidas na apuração as contribuições recolhidas pelas empresas em nome de seus titulares;

Ao final requer o reconhecimento da decadência, a declaração de nulidade do crédito ou a sua retificação para que sejam excluídas as contribuições recolhidas em nome dos titulares das empresas contratadas.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Da existência da relação de emprego

Vou inicialmente ao mérito da contenda, posto que a questão da decadência e da impossibilidade de desconsideração da personalidade das empresas “prestadoras” depende do tópico meritório, o qual se resume em avaliar a existência dos pressupostos da relação de emprego, de modo a se concluir se deve prevalecer a caracterização dos sócios das empresas “contratadas” como empregados da recorrente e, por conseguinte, a ocorrência de simulação.

A solução da lide passa, assim, inexoravelmente pela avaliação dos fatos e documentos presentes nos autos, de modo a se concluir pela ocorrência da pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

a) pessoalidade

É fato incontroverso que os serviços eram prestados pelos titulares das empresas contratadas, posto que o fisco intimou à empresa fiscalizada a indicar se outras pessoas estariam envolvidas na prestação dos supostos serviços de assessoria e consultoria, não tendo recebido esclarecimentos sobre essa questão.

Em nenhum momento a recorrente se contrapôs a esse fato, limitando-se a afirmar que os contratos não previam que as atividades fossem prestadas por uma determinada pessoa.

b) não-eventualidade

Considerando-se que os serviços prestados dizem respeito a atividades relacionadas ao objeto social da recorrente, não há como afirmar que eram eventuais. De fato, para cumprir as suas obrigações empresariais, a notificada não poderia prescindir dos serviços prestados pelos sócios das empresas contratadas, fato que me leva a concluir que o pressuposto da não eventualidade está presente no caso posto a julgamento.

As atividades de nível tático, vinculadas a funções gerenciais, são indispensáveis para que os comandos emanados da alta direção da empresa chegue ao nível operacional, portanto, a rotina empresarial não pode dispensar a atuação desses profissionais.

Prova cabal dessa conclusão é que há documentos da empresa, a exemplo das autorizações de pagamento, assinados pelos titulares das contratadas, além de que o fisco constatou in loco, mediante entrevistas, que os “gerentes autônomos” detinham poder de mando dentro da estrutura organizacional da recorrente.

c) onerosidade

Independente de ser executado por pessoa física ou por empresa, o contrato de prestação de serviço é sempre oneroso. É de se acrescentar que entre os pagamentos efetuados aos titulares das empresas contratadas há verbas de cunho nitidamente salarial, como se pode ver dos pagamentos a título de 13.º salário, cujos comprovantes foram colacionados e sobre os quais a recorrente não se contrapôs.

d) subordinação

Esse requisito, sem dúvida, será o fiel da balança na configuração do vínculo de emprego, posto que se a conclusão for pela sua ocorrência, restará localizado o lado que faltava ao fechamento quadrilátero da relação empregatícia. Caso se conclua de modo diverso, entregaremos apenas uma figura geométrica aberta, que não se presta aos fins pretendidos pelo fisco.

Na espécie, vejo que o fato dos cargos cujas funções eram exercidas pelos titulares das empresas contratadas figurarem no funcionograma da empresa contratante, em posição hierárquica logo abaixo da alta direção da mesma, comprova a existência da subordinação jurídica.

É de se observar que a empresa autuada não traz nenhuma consideração acerca do fato de ocupantes de cargos de gerência, apesar de supridos mediante terceirização, constarem nas suas folhas de pagamento. Esse ponto é importantíssimo para solução da lide.

É pouco crível que a empresa terceirizasse os serviços de profissionais que são os responsáveis pela implementação de todas as ações estratégicas emanadas da sua direção, sendo estes que têm o papel de programar, dirigir e supervisionar a execução das atividades desenvolvidas pela área operacional, além de responder à alta administração pelo cumprimento das metas por esta estabelecidas. Não creio que essa vinculação possa se dar sem que haja respeito à hierarquia empresarial.

Diante dessas reflexões, inclino-me em não aceitar as alegações recursais de que os titulares das empresas contratadas atuavam com plena autonomia e independência, não se subordinando juridicamente à empresa contratante.

Acabo por concluir, então, pela existência do vínculo de emprego entre a recorrente e os titulares das empresas supostamente contratadas para prestação de serviços de assessoria e consultoria.

Possibilidade jurídica da caracterização dos segurados como empregados

Afirma a empresa que o fisco não poderia descaracterizar as relações jurídicas construídas sob o manto da legalidade. Além de que não se comprovou a existência de fraude na formalização dos contratos. Sustenta que se deve levar em conta que das relações jurídicas formada entre a recorrente e suas prestadoras foram recolhidos todos os impostos e contribuições devidas, não se configurando supressão de tributos.

Não vejo dessa forma. Na situação sob testilha, a Autoridade Fiscal, diante de elementos de comprovação que considerou suficientes, caracterizou a relação de emprego, com autorização do disposto no § 2.º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999:

Art. 229 (...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/08/2012 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 17/08

/2012 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 21/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca escamotear uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna.

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas em caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos. As relações com terceiros, inclusive o pagamento de impostos, não são afetadas pela caracterização da relação empregatícia, posto que as empresas contratadas não deixam de existir, afastando-se apenas o negócio jurídico tido como irregular.

Assim, é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária.

O invocado inciso VII do art. 149 do CTN também é preceito sobre o qual merece reflexão. Eis o dispositivo:

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;

(...)

Tendo-se comprovado que efetivamente havia uma relação de emprego entre a recorrente e os titulares das firmas individuais que foram criadas para suprimir direitos trabalhistas e contribuições à Seguridade Social, inegavelmente estará configurada a simulação, que, para efeitos tributários, caracteriza-se como conduta tendente a dissimular a ocorrência do fato gerador, ou seja, aparentar uma situação não sujeita à tributação para esconder um fato que dá origem ao nascimento da obrigação tributária.

Segundo o Código Civil Brasileiro (Lei n.º 10.406/2002):

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

A situação que nos é posta coincide com a hipótese prevista no inciso II acima, posto que, existente o vínculo de emprego, o contrato entre as pessoas jurídicas está a exteriorizar uma declaração de vontade viciada, ou seja, não correspondente ao que efetivamente as partes queriam expressar.

Da existência de relação empregatícia, afloram os três elementos que caracterizam a simulação, quais sejam:

a) conluio entre as partes, na maioria dos casos configurando uma declaração bilateral de vontade;

b) não-correspondência entre a real intenção das partes e o negócio por elas declarado, apenas aparentemente desejado;

c) intenção de enganar, iludir terceiros, inclusive o fisco.

Pois bem, confirmada a existência do liame de emprego, indiscutivelmente estamos diante de uma conduta simulada, cabendo o afastamento do negócio jurídico pactuado, para caracterizar os prestadores de serviço como empregados da recorrente.

A decadência

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

§ 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.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que, com base nos elementos constantes nos autos, não seja possível se chegar a uma conclusão segura sobre esse fato.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

No caso sob testilha, há de se aplicar, para a contagem do prazo decadencial, a norma do art. 173, I, do CTN, posto que restou comprovada nos autos a ocorrência de simulação, caracterizada pela contratação de empregados por interpostas pessoas jurídicas.

Esse posicionamento conduz-me à conclusão de que deve ser afastada a decadência suscitada, posto que a ciência do lançamento ocorreu em 27/12/2008 e o período do crédito é de 01 a 11/2003.

Abatimento dos valores

É impertinente o pedido para apropriação de valores recolhidos em nome dos contribuintes individuais, posto que no presente lançamento estão sendo tratadas as contribuições patronais, além de que não foram acostados aos autos os comprovantes de que houve o efetivo recolhimento dos referidos valores.

Conclusão

Diante do exposto, voto por afastar a nulidade suscitada, não reconhecer a decadência requerida e, no mérito, pelo desprovimento do recurso.

Kleber Ferreira de Araújo