



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13688.000665/2007-68
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2201-005.652 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL MINEIRA DE LATICÍNIOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/05/2007

DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO PACTUADO: ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO. ELEMENTOS DO VÍNCULO, EMPREGATÍCIO. NÃO RECOLHIMENTO "DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS E DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL, NÃO DECLARADO EM GFIP.

Preenchidos os requisitos necessários para a configuração de vínculo empregatício, a Previdência Social deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado para fins de apuração das contribuições previdenciárias.

DECADÊNCIA.

O direito da Seguridade Social, na hipótese tratada nos presentes autos, tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento deveria ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Alegações de inconstitucionalidade não pode ser objeto de discussão em sede administrativa. Aplicação da norma tributária mais específica em detrimento das normas gerais de outros ramos do direito. Lançamento procedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 285/338, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, de fls. 264/281, a qual julgou procedente o lançamento de Contribuições Previdenciárias do período de apuração compreendido entre 01/04/2002 a 31/05/2007.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito DEBCAD n.º 37.098.691-1 emitida em 23/08/2007, no valor de R\$773.085,33 (Setecentos e setenta e três mil e oitenta e cinco reais e trinta e três centavos). A ciência do lançamento pelo sujeito passivo deu-se pessoalmente em 28/08/2007, fls.01.

A Ação Fiscal iniciou-se com a entrega de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e Termo de Início da Ação Fiscal (TIAF) em 17/05/2007, folhas 46/50.

Conforme Relatório Fiscal, de fls. 54/59, refere-se o presente débito a lançamento de contribuições previdenciárias (quota patronal e dos segurados), destinadas ao Fundo da Previdência e Assistência Social — FPAS, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — RAT e outras entidades e fundos (FNDE, INCRA E SENAR), incidentes sobre a remuneração dos prestadores de serviços caracterizados como segurados empregados na ação fiscal. O período de apuração é de 04/2002 a 05/2007.

No decorrer da auditoria fiscal constatou-se que:

- A notificada contratou os segurados relacionados no demonstrativo anexo em fls. 60/65 mediante Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Assessoramento celebrado com as citadas pessoas jurídicas em fls. 54.
- As pessoas jurídicas foram constituídas, em regra, pelo prestador de serviço e seu respectivo cônjuge, com sede no endereço residencial destes, conforme comprovado por cópias dos contratos sociais e notas fiscais de prestação de serviços em anexo. Fls. 54.
- A prestação de serviços foi realizada com exclusividade à notificada, desde a constituição das pessoas jurídicas, fato evidenciado pela emissão sequencial das Notas Fiscais e 'Faturas' de Prestação de Serviços à contratante, conforme extratos de lançamentos contábeis em anexo, exceção para as empresas Warlei Tana Consultoria Ltda e LH Libero Hauck S/C Ltda, constituídas anteriormente a abril de 2002, mas prestaram neste período serviços a Cooperativa Agropecuária de Patrocínio Ltda, ocasião em que o atual Diretor-Presidente da notificada presidia aquela cooperativa afiliada, conforme Atas de Eleição da Diretoria em anexo. Fls. 54/55.
- Na realidade, a prestação de serviços não foi realizada pela pessoa jurídica "contratada", mas pelas pessoas físicas indicadas na Cláusula Quinta dos respectivos contratos como destinatárias dos pagamentos. As pessoas jurídicas foram utilizadas exclusivamente para emissão de comprovantes de pagamento de remuneração (Nota Fiscal ou Fatura de Prestação de Serviços), para eximir a notificada e os segurados do recolhimento das contribuições sociais previdenciárias devidas, fls.55.
- Em consulta aos dados das GFIP das empresas em questão no Sistema de Arrecadação da Previdência Social constatou-se a apresentação de GFIP Sem Movimento (ausência de fatos geradores) no período de vigência dos contratos com a notificada, conforme cópias das consultas em anexo, ficando demonstrado que elas jamais possuíram empregados e que seus "sócios" não prestaram serviços através das empresas, mas diretamente à notificada, como pessoas físicas. Fls. 55.

- A prestação de serviços foi realizada de forma contínua, pessoal, mediante remuneração mensal e subordinação, restando evidenciada a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego previstos no art. 3º da CLT e inciso I, alínea "a" do art. 12 da Lei 8.212/91. Fls. 55.
- O § 40 do art. 9º do RPS define como não eventual o serviço relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa. No presente caso, verifica-se que todos os contratos são por prazo indeterminado (cláusula Sétima) e que os serviços prestados — indicados pelo centro de custo em que foi contabilizado o pagamento — atendem às necessidades normais e rotineiras da empresa, demonstrando seu caráter não-eventual. Fls. 55/56.
- Há previsão contratual (cláusula Sétima) de critério idêntico ao aviso prévio para rescisão contratual (30 dias de antecedência), sob pena de indenização equivalente ao valor de uma vez a remuneração mensal. Fls. 56.
- O segurado Warlei Tana presta serviços contínuos à notificada na Gerência Comercial há mais de 06 anos (02/05/2002) e o segurado Marcelo Rodarte há quase 04 anos na Gerência Administrativa/Financeira, tendo substituído o segurado Antônio Mário Di Libero Hauck, que prestou serviços desde 02/04/2002, na mesma atividade, conforme comprovam os contratos de prestação de serviços e demonstrativo de remuneração em anexo. Fls. 56.
- O Contrato de Empreitada em anexo revela que o segurado Marcelo Rodarte, inclusive, utiliza carimbo de identificação pessoal em documentos da notificada em que consta a função "Gerente Administrativo e Financeiro", cargo absolutamente incompatível com a impessoalidade que se exige na prestação de serviços por uma pessoa jurídica. Fls. 56.
- A própria notificada reconheceu o vínculo empregatício da segurada Patrícia Magalhães Ribeiro, Coordenadora de Recursos Humanos, e Laércio José Vida, Coordenador Financeiro, formalizando contrato de trabalho destes como empregados, com admissão em 01/06/2004, nas mesmas funções, em continuidade à prestação de serviços como pessoa jurídica, sendo as últimas NFPS emitidas pelos serviços prestados no mês de maio/2004. Fls. 56.
- Os segurados prestavam serviços durante o horário normal de expediente da notificada, em suas dependências, sob direção (subordinação) da diretoria da cooperativa, ainda quando realizavam viagens em dias úteis, a serviço da notificada, decorrentes das funções gerenciais desempenhadas e interesses da empresa em diversas outras localidades. Fls. 56.
- Os segurados recebiam remunerações fixas mensais, estabelecidas em contrato (cláusula quarta), inclusive com reajustes pelo mesmo índice e época dos salários dos demais empregados da notificada (data-base). Fls. 56.
- Princípio da primazia da realidade, segundo o qual em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado, conforme inúmeras decisões proferidas pela Justiça do Trabalho que colaciona. Fls. 57.

Trata-se, portanto, da constatação pela Autoridade Fiscal, que *"na realidade não houve prestação de serviços de consultoria e assessoramento por pessoas jurídicas, mas serviços prestados por pessoas físicas, relacionados às necessidades normais da notificada, presentes os requisitos caracterizadores do vínculo empregatício, conforme demonstrado e comprovado pelos documentos em anexo, desconsiderou-se os vínculos pactuados e, com base no art. 229, § 2º do RPS, enquadraram-se os prestadores de serviços como segurados empregados"*. Fls. 57.

O Auditor Fiscal relata que *"as contribuições lançadas têm como fato gerador as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados caracterizados como*

empregados, cujos valores que serviram de base de cálculo encontram-se relacionados no demonstrativo anexo." Fls. 54.

Serviram de base para apuração do débito os lançamentos contábeis constantes dos Livros Diário e Razão da empresa, Notas Fiscais e Faturas de Serviços Prestados, Contratos de prestação de serviços de consultoria e assessoramento, Contratos Sociais e consultas de dados de GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social — GFIP das prestadoras de serviços.

O presente lançamento tem por fundamento os dispositivos legais descritos no anexo Fundamentos Legais do Débito — FLD e as contribuições apuradas e as alíquotas aplicadas na apuração do débito se encontram detalhadas no Discriminativo Analítico de Débito - DAD anexo.

Da Impugnação

A empresa foi intimada e impugnou (fls. 147/245) o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

- Da tempestividade. Fls. 148.
- Transcreve os dispositivos supostamente infringidos do Decreto n.º 3.048/1999, art. 229, § 2º; art. 9º, I, fls.152.
- Das atividades da Impugnante: *"atua como indústria de laticínios, cujo objetivo principal é a industrialização do leite produzido pelos referidos cooperados"*.
- Manifesta neste instrumento sua irresignação com a notificação em epígrafe, vir a ser penalizada pela descaracterização de uma situação na qual a prestação de serviços feita regularmente por pessoas jurídicas, é convertida, ao arbítrio da auditoria e em função da previsão de um Decreto, em vínculo empregatício. Tal fato afetando a segurança jurídica das relações comerciais, fls.154.
- Da incompetência na atuação do Auditor Fiscal: *"é palpável o excesso cometido, pois a PRESUNÇÃO de que se valeu extrapola os limites da razoabilidade, haja vista que o artigo 229, do Decreto 3.048/99, autoriza apenas a desconsideração do vínculo pactuado se constatado tratar-se de outra hipótese de enquadramento do segurado"*, fls. 154.
- As pessoas naturais a quem o Auditor Fiscal declina e quer enquadrar são pessoas jurídicas, com contrato de prestação de serviços celebrado, fls. 154.
- *"É patente que o Decreto Federal em comento (RPS) autoriza, em determinadas situações, um novo enquadramento do segurado, diante de evidente situação fática... Mas aqui a questão é outra: Quer o Auditor-Fiscal rasgar um contrato de prestação de serviços firmado entre duas pessoas jurídicas, e interpretar, por presunção, tratar-se de vínculo de emprego firmado entre o sócio de uma empresa e a pessoa jurídica tomadora dos serviços"*, fls. 155.
- *"... uma coisa é enquadramento outra é desconstituição de situação juridicamente legal". O Auditor Fiscal tem poderes para proceder à adequação, mas nunca desconsideração. Art. 114, I, da Carta Magna. Colaciona decisões da Justiça Especializada, fls. 156.*
- PRELIMINARES:
- Da decadência, conforme disposto no art. 173, I do CTN, fls.156.
- Da nulidade do lançamento em função de ofensa direta aos seguintes dispositivos da Legislação Brasileira:
CF, princípio da legalidade, art. 50, II, vez que não há lei exigindo que a prestação de serviços se dê através de pessoas físicas. Decorre daí a inconstitucionalidade do art. 229, § 2º do Decreto 3.048/99, fls. 157. Princípio da livre iniciativa, fls. 157/158, CF art. 1º, IV. Art. 170, 174 e 179. Limitações ao poder de tributar, CF art. 150, fls. 158. Ofensa ao art. 195 da CF, fls. 159.

CTN, artigos 114 a 116, fls. 159/160. Menciona Paulo de Barros Carvalho, para embasar a não ocorrência do fato gerador, fls.160 e Harada fls.160/161. O pagamento feito a pessoas jurídicas, regularmente constituídas, não é base de cálculo de contribuições previdenciárias para o Contratante, e este, não é sujeito passivo desta contribuição. Afronta ao artigo 114 e 121 do CTN.

CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO, artigo 966, 981, 982 e 985, 997, 998, § 10 e § 2º, 1001, 1022, 1033, 1034 e 1035. Os documentos de constituição das pessoas jurídicas atendem aos requisitos do Código Civil, integralmente, portanto, pessoas jurídicas legalmente constituídas não havendo prova da auditoria em contrário.

CLT, art. 3º, é clara ao exigir que só há vínculo quando presentes os 5 requisitos ao mesmo tempo: - trata-se de serviço prestado por pessoas jurídicas regularmente constituídas; - a não eventualidade ou a prestação de serviços de forma contínua só ocorreu em função da necessidade da notificada dos serviços oferecidos pela empresa prestadoras de serviços e, conforme relatado à própria auditoria, dos projetos implementados pela empresa, assessorada pelos prestadores; - a subordinação é um item que jamais existiu, não foi e nem pode ser provada, sabe-se que a subordinação aqui presente não é a pessoal, mas jurídica, impossível que em tal caso houvesse tal subordinação, já que todas as empresas prestadoras contam em seus quadros com profissionais de profissão regulamentada, altamente especializados, não existente na empresa nas referidas áreas de prestação do serviço; - a pessoalidade, não está presente, já constando no próprio contrato de prestação de serviços que o serviço poderá ser prestado pelos sócios ou por quaisquer pessoas por ele indicadas; - jamais existiu o pagamento de salários, pois trata-se de pagamento à pessoa jurídica por serviços especializados de necessidade da empresa, não há na empresa nenhum salário, nem próximo dos valores pagos pelos serviços prestados, exatamente pela sua necessidade e especialidade, fls. 164/165.

LEI 11.196/2005, art. 129, aplicação errônea de dispositivo manifestamente ilegal, art. 229, § 2º do Decreto 3.048/99, fls. 166.

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP 3 de 2005, art. 71, §§ 5º e 6º dispõe sobre a base de cálculo. Não se encontra em seu rol a prestação de serviços de pessoa jurídica para outra pessoa jurídica, fls. 166.

• Do Mérito:

• Apenas as empresas Warlei Tana Consultoria Ltda e MR Consultoria Ltda são constituídas por cônjuges, e no art. 977 do Código Civil há permissão do contrato de sociedade entre cônjuges, fls. 167/168.

• O fato das empresas terem o endereço residencial das pessoas físicas não implica tratar-se de vínculo empregatício, não há impedimento legal, fls. 168.

• Consta na NFLD que a prestação de serviços foi prestada com exclusividade à notificada ... É apenas uma presunção da auditoria. Tal fato só poderia ser comprovado com a auditoria também da movimentação do prestador de serviços, dado ao qual a notificada não tem acesso. Provas juntadas absolutamente insuficientes para tal afirmativa, fls. 170.

• Com relação a afirmação "*desde a constituição das pessoas jurídicas*", totalmente inverídica e descabida. A constituição da empresa LH Libero Hauck S/C Ltda, conforme Contrato Social em anexo, foi em 06/05/1993; Warlei Tana Consultoria Ltda, conforme Contrato Social, em anexo, em 03/08/2000; MR Consultoria Ltda, conforme Contrato Social em anexo, em 17/07/2002, fls. 170/171.

• O fato de serem emitidas NF sequenciais não significa que houve prestação de serviço unicamente à contratada, pois, pode ter havido a prestação de serviço autônomo, com vínculo empregatício, através de faturas, outro bloco de notas fiscais ou mesmo sem emissão dos respectivos documentos fiscais, fls. 171.

- Não há impedimento legal no sentido de que as NF emitidas contra qualquer pessoa não possam ser sequenciais. Como também não há impedimento no sentido de que a pessoa jurídica preste serviços a somente um cliente. Provas insuficientes, fls. 171.
- Absolutamente normal que nas empresas de prestação de serviços os serviços seja prestados diretamente pelos sócios, característica inerente às Sociedades Simples, pois afinal, a própria sociedade gira em torno do nome de seus sócios, sua expertise e intelectualidade, fls. 172. Presunção da auditoria sobre a afirmação de utilização de pessoas jurídicas exclusivamente para emissão de notas fiscais, fls.172/173.
- Sobre a apresentação de GFIP sem movimento dos prestadores, apesar de não ter controle nem conhecimento, a legislação comercial exige a obrigatoriedade somente da distribuição de lucros nas sociedades, art. 1008 do CCB, não havendo obrigatoriedade da remuneração dos sócios através de pró-labore, fls. 173. Na própria IN MTS/SRP 3 de 2005, art. 71, §§ 5º e 6º e 214, não havendo a obrigatoriedade de remuneração dos sócios pelo trabalho. Não há obrigatoriedade de qualquer sociedade contratar funcionários. Não havendo fato gerador da contribuição previdenciária, não há contribuição previdenciária a recolher, fls.174.
- Quanto ao vínculo empregatício, não se mostram presentes os 5 requisitos exigidos pela Lei. Fls. 175/177.
- Quaisquer pessoas podem celebrar entre si, contratos por prazo determinado ou indeterminado. Art. 104, do Código Civil. Fls. 177/178.
- Um centro de custo ou qualquer conta da escrituração contábil é montado com vistas a gerar informações gerenciais. Conforme cópias do plano de contas, bem como de razões das contas onde são lançadas as despesas dos prestadores de serviços, em anexo, apresenta a estrutura contábil da notificada em fls. 178.
- A empresa não faz lançamentos contábeis nos centros de custo, mas sim na contas contábeis. Quando se fala do Centro de Custo Gerência Administrativa ou Comercial, internamente, o que se quer dizer é que são despesas relacionadas ao gerenciamento destas áreas, sem alusão nenhuma a cargo, fls. 179.
- Quanto haver previsão contratual de critério idêntico ao aviso prévio para rescisão, nos contratos privados as partes são livres para negociar a melhor forma que lhes aprover e os negócios são válidos à medida em que não seja contrários à lei, fls. 179. Art. 104 do Código Civil., Adernais; não se trata de critério idêntico. A cláusula contratual é taxativa ao exigir 30 dias.de antecedência com multa pró-rata-temporis. A cláusula constitucional diz proporcional ao tempo de serviço, podendo, portanto ser mais de 30 dias e não prevê pagamento pró-rata-temporis. Fls. 180
- Quanto a substituir uma empresa de prestação de serviço por outra, informação absolutamente irrelevante do ponto de vista legal. Art. 104 do Código Civil. Fls. 180/181.
- Quanto a utilização pelo segurado Marcelo Rodarte de carimbo em que consta a função "Gerente Administrativo e Financeiro", apenas um dos prestadores usou tal denominação. Não é a denominação atribuída ou qualquer outra situação que leva à existência ou não de vínculo. A própria NFLD fala do princípio da primazia da realidade. Tal qualificação enquadra-se no escopo dos serviços prestados, fls. 181/182.
- A própria notificada reconheceu o vínculo , evidente a liberdade privada de contratar e a demonstração de boa-fé da empresa. Em relação unicamente a dois dos prestadores de serviço arrolados, a empresa resolveu contratar alguns dos sócios prestadores de serviços como seus empregados. Não há nenhum impedimento. Presunção da auditoria, falta de provas, fls. 182/183.
- Os segurados prestavam serviços em horário normal ... , não há prova ou referência à existência de prova de tal situação na NFLD. São presunções da auditoria. Não há impedimento legal de realização da consultoria, ou prestação dos serviços na sede da contratante, da contratada, ou qualquer outro lugar. Fls. 183. Quanto à direção da diretoria, todo contrato prevê direitos e obrigações, sendo natural que as duas partes

tenham representantes para a troca de informações e propiciar condições de execução do avençado. A respeito de viagens, natural também que prestadores de serviço, sobretudo na área de vendas, viajem a serviço e com despesas pagas pelo contratante, fls. 183/184.

- Os segurados recebiam remuneração , as consultorias, principalmente aquelas contínuas, normalmente são remuneradas por mês, não havendo impedimento no sentido de que as partes negociem os pagamentos ao final da prestação dos serviços, quinzenalmente, semanalmente. E, nos contratos privados, sobretudo os atípicos, as partes são livres para negociar a melhor forma que lhes aprouver sobre a avença, cláusula de reajuste. Art. 104 do Código Civil. Trata-se mais uma vez de presunção da auditoria. Fls.184/185.

- Alega o princípio da primazia da realidade, tal princípio deve ser aplicado com os cuidados que suas conseqüências podem trazer às partes. Não é competência dos órgãos administrativos, ou do poder executivo. A competência é exclusiva do poder judiciário, aqui, especificamente a justiça do trabalho. Quanto às decisões apresentadas, não têm ou teriam o condão de mudar a realidade fática. Não se trata de Jurisprudência, e se referem a solicitação de vínculo empregatício por empregado e não à descaracterização de personalidade jurídica feita à revelia por auditoria fiscal. Apresenta decisões em sentido contrário. E, o art. 229, § 2º do Decreto 3.048/99 não tem sustentabilidade jurídica. Fls. 185/186.

- Havendo dispositivo legal aplicável à situação, inútil a aplicação do art. 229, § 2º do Decreto 3.048/99. Fls. 186/187.

- Menciona o dispositivo vetado pelo poder executivo, da Lei 11.457/2007, alterando a redação do artigo 6º da Lei 10.593/2002, que dispõe sobre as atribuições do ocupante de cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, fls. 187.

- Requer o acatamento da presente Impugnação julgando improcedente a NFLD, declarando a decadência de qualquer pretensão a partir da competência 08/2002; a sua nulidade, pelas razões de fato e de direito arroladas nas preliminares desta impugnação e a sua total improcedência/insubsistência pelas razões de fato e de direito arroladas no mérito desta impugnação, não restando configurada a existência de vínculo empregatício na forma pretendida pela auditoria fiscal em relação a nenhum dos prestadores de serviço arrolados, de forma que não restando fato gerador, não há principal e conseqüentemente os acessórios, por ser medida de Direito e da mais lúdima Justiça. Fls. 189/190.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fls. 264/265):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/05/2007

NFLD DEBCAD Nº37.098.691-1 de 23/08/2007.

NFLD - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO PACTUADO: ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO. ELEMENTOS DO VÍNCULO, EMPREGATÍCIO. NÃO RECOLHIMENTO "DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS E DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL, NÃO DECLARADO EM GFIP. DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. DEFESA TEMPESTIVA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Constatados os requisitos necessários para a configuração de vínculo empregatício, deve a Previdência Social desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado para fins de apuração das contribuições previdenciárias.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta lei, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos

geradores, das contribuições devidas e do período a que se referem. Art. 37 da Lei nº 8.212/1991.

O direito da Seguridade Social, apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos.

A lei, cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surte os seus efeitos enquanto estiver vigente e deve obrigatoriamente ser cumprida pela autoridade administrativa por força do ato administrativo vinculado.

A Administração Pública está sujeita ao princípio da legalidade, à obrigação de cumprir e respeitar as leis em vigor. Não é possível, em sede administrativa, afastar-se a aplicação de lei, decreto ou ato normativo em vigor.

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ em 04/03/2008 (fls. 283/284), apresentou o recurso voluntário de fls. 285/338, requer: a) nulidade do acórdão com base nos Arts. 51 em função do patente vício de legalidade, Art. 64 em função da competência deste Conselho e ainda pela falta de motivação na forma determinada no Art. 50, § 1º, todos da Lei 9.784/99; b) preliminar de decadência; c) preliminar de nulidade em função da inexistência de base de cálculo e eleição errônea do sujeito passivo e a incompetência na atuação do auditor fiscal; d) nulidade por afronta à Constituição Federal (CF); e) nulidade por afronta ao Código Tributário Nacional (CTN); f) nulidade por afronta ao Código Civil (CC); g) nulidade por afronta à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT); h) nulidade por afronta ao artigo 129 da Lei nº 11.196/2005; i) nulidade por afronta à Instrução Normativa MPS/SRP 3 de 2005; j) nulidade por omissão do acórdão por não analisar as alegações de nulidade; e quanto ao mérito, repete os argumentos postos em sede de impugnação, sob alegação de ausência de análise.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Preliminares

Nulidade do acórdão com base nos Arts. 51 em função do patente vício de legalidade, Art. 64 em função da competência deste Conselho e ainda pela falta de motivação na forma determinada no Art. 50, § 1º, todos da Lei 9.784/99

Não há que se falar em nulidade do acórdão proferido em sede de impugnação por violação aos artigos 51 (quando na realidade queria dizer 53), 64 e 50, § 1º da Lei 9.784/99, abaixo mencionados:

Art. 51. O interessado poderá, mediante manifestação escrita, desistir total ou parcialmente do pedido formulado ou, ainda, renunciar a direitos disponíveis.

§ 1º Havendo vários interessados, a desistência ou renúncia atinge somente quem a tenha formulado.

(...)

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

Parágrafo único. Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão.

No caso em questão, não se verifica nenhuma violação aos dispositivos. Os requisitos legais inerentes ao processo administrativo estão em conformidade com o caso em discussão. Portanto, nada a prover quanto a este ponto, de modo que rejeito esta preliminar.

Decadência

Conforme constou no relatório fiscal, está-se contribuições previdenciárias referentes ao período de apuração 01/04/2002 a 31/05/2007, o recorrente alega que o período de apuração de 01/04/2002 a 31/12/2002 teria sido colhido pela decadência.

De acordo com o recorrente, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, o lançamento se encontraria decaído após 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

No caso em questão, a recorrente foi intimada em 28/08/2007 (fl. 3).

Inicialmente, para verificar a aplicabilidade do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o dies a quo do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733SC (2007/01769940), com acórdão submetido ao regime do art. 543C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 incoorre, 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 decadencial 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 impositivo, 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).

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 impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C 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.

No caso em questão, não há pagamento antecipado e aplica-se o disposto no art. 173, I, CTN. Além disso, aplicável o enunciado da Súmula CARF nº 101:

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, o dia seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado é 1º de Janeiro de 2003 e a notificação do lançamento ocorreu em 28/08/2007 (fl. 3), portanto, dentro do lustro legal de 5 (cinco) anos, de modo que não deve ser reconhecida a decadência do período de apuração de 01/04/2002 a 31/12/2002.

Portanto, deve ser rejeitada esta preliminar.

Nulidade em função da incompetência na atuação do auditor fiscal

A competência do Auditor Fiscal está devidamente comprovada na fl. 43:

041 - ATRIBUICAO DE COMPETENCIA PARA FISCALIZAR, ARRECADAR E COBRAR

041.01 - Competências: 04/2002 a 12/2002, 01/2003 a 12/2003, 01/2004 a 10/2004

Lei n. 6.439, de 01.09.77, art. 13, I; Lei n. 8.029, de 12.04.90, art. 17; Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 33 (com a redação posterior da Lei n. 10.256, de 09.07.2001) Regulamento do Custeio da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 83.081, de 24.01.79, art. 2.; Consolidação das Leis da Previdência Social - CLPS, Decreto n. 89.312, de 23.01.84, art. 141; Decreto n. 99.350, de 27.06.90, art. 3., 1 (com a redação dada pelo Decreto n. 18, de 01.02.91, art. 1.); Decreto n. 356, de 07.12.91, art. 48; Decreto n. 569, de 16.06.92, arts. 1,1 e 12, II e IV do anexo I; Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social-ROCSS, aprovado pelo Decreto n. 2.173, de 05.03.97, art. 48; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 229, com suas alterações posteriores. A PARTIR DE 28.10.2004 MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3., posteriormente convertida na Lei n. 11.098, de 13.01.2005, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I. A PARTIR DE 15.08.2005 MP n. 258, de 21.07.2005, art. 3., caput e parágrafo 1., art. 10 e inciso I do art.12. A PARTIR DE 19.11.2005 Lei n. 11.098, de 13.01.2005, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.469, de 15.06.2005, Anexo I, art. 18, I. A partir de 02.05.2007 Lei n. 11.457, de 16.03.07, arts.2 e 3

041 - ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR, ARRECADAR E COBRAR

041.02 - Competências: 11/2004 a 12/2004, 01/2005 a 12/2005, 01/2006 a 12/2006, 01/2007 a 05/2007

PERÍODO DE 11/2004 A 12/2004 MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3., posteriormente convertida na Lei n. 11.098, de 13.01.2005, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, Anexo I, art. 18, I. PERÍODO DE 01/2005 A 02/2005 MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3., convertida na Lei n. 11.098, de 13.01.2005, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, Anexo I, art. 18, I. PERÍODO DE 03/2005 A 05/2005 Lei n. 11.098, de 13.01.2005, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, Anexo I, art. 18, I; Decreto n. 5.403, de 28.03.2005, Anexo I, art. 15, I. PERÍODO DE 06/2005 A 14.08.2005 Lei n. 11.098, de 13.01.2005, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.403, de 28.03.2005, Anexo I, art. 15, I; Decreto n. 5.469, de 15.06.2005, Anexo I, art. 18, I. A PARTIR DE 15.08.2005 MP n. 258, de 21.07.2005, art. 3., caput e parágrafo 1., art. 10 e inciso I do art. 12. A PARTIR DE 19.11.2005 Lei n. 11.098, de 13.01.2005, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.469, de 15.06.2005, Anexo I, art. 18, I. A partir de 02.05.2007 Lei n. 11.457, de 16.03.07, arts. 2 e 3.

Logo, o recorrente deveria verificar a legislação apontada no auto antes mesmo de alegar esta preliminar. Apenas para que não configure falta de apreciação de preliminar, apontaremos por amostragem a legislação que dá competência ao auditor fiscal.

Lei n. 6.439, de 01.09.77, art. 13, I;

Art 13 - Ao IAPAS compete:

I - promover a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições e demais recursos destinados à previdência e assistência social;

Medida provisória nº 222, de 04.10.2004

Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem assim as demais competências correlatas e conseqüentes decorrentes do exercício daquelas, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.

(...)

Art. 3º As competências de que tratam os arts. 1º e 2º se estendem às contribuições devidas a terceiros, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Medida Provisória.

Sendo assim, é outorgada a competência ao auditor fiscal fiscalizar e lançar, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social as contribuições sociais previstas na legislação.

Repetindo o dispositivo o decreto 3.048/99, em seu artigo 229:

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

I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição;

§ 1º Os Auditores Fiscais da Previdência Social terão livre acesso a todas as dependências ou estabelecimentos da empresa, com vistas à verificação física dos segurados em serviço, para confronto com os registros e documentos da empresa, podendo requisitar e apreender livros, notas técnicas e demais documentos necessários ao perfeito desempenho de suas funções, caracterizando-se como embaraço à fiscalização qualquer dificuldade oposta à consecução do objetivo. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 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. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

No caso em questão, verificando que os contratos entabulados com os prestadores de serviços, na realidade, mascarava a relação de trabalho das pessoas físicas que efetivamente deveriam ter vínculo de emprego.

O ora Recorrente limitou-se a alegações, sem a juntada de novas provas. Ou seja, limitou-se a afirmar que os contratos de prestação de serviços eram legítimos e por isso, não haveria que se falar em incidência das contribuições previdenciárias.

Nulidade por afronta à Constituição Federal (CF)

Quanto a esta preliminar, merece transcrever o disposto na súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

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

Sendo assim, também rejeito esta preliminar.

Nulidade por afronta ao Código Tributário Nacional (CTN). em função da inexistência de base de cálculo e eleição errônea do sujeito passivo

Esta preliminar confunde-se com o mérito propriamente dito se será analisada adiante.

Nulidade por afronta ao Código Civil (CC)

Não há que se falar em nulidade por afronta ao Código Civil, relacionados às pessoas jurídicas, sócios, empresários, mas que não são aplicados ao caso. Está-se diante de uma situação de simulação, nos termos do artigo 167/168:

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.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

Configura a simulação no seguinte trecho do relatório fiscal:

1.15 A própria notificada reconheceu o vínculo empregatício da segurada Patrícia Magalhães Ribeiro, *Coordenadora de Recursos Humanos*, e Laércio José Vida, *Coordenador Financeiro*, formalizando contrato de trabalho destes como empregados, ambos com admissão em 01/06/2004, nas mesmas funções, em continuidade à prestação de serviços como pessoa jurídica, sendo as últimas NFPS emitidas pelos serviços prestados no mês de maio/2004.

1.16 Os segurados prestavam serviços durante o horário normal de expediente da notificada, em suas dependências, sob direção (subordinação) da diretoria da cooperativa, ainda quando realizavam viagens em dias úteis, a serviço da notificada, decorrentes das funções gerenciais desempenhadas e interesses da empresa em diversas outras localidades.

Logo, rejeito a preliminar por ofensa a dispositivos do Código Civil.

Nulidade por afronta à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)

O ora recorrente limita-se a afirmar e reafirmar que estaria-se diante de uma relação contratual, o que não é a realidade encontrada no caso:

1.8 Em consulta aos dados das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP das empresas em questão no Sistema de Arrecadação da Previdência Social constatou-se que elas apresentaram **GFIP Sem Movimento (ausência de fatos geradores)** no período de vigência dos contratos com a notificada, conforme *cópias das consultas* em anexo, ficando demonstrado que elas jamais possuíram empregados e que seus "sócios" não prestaram serviços através das empresas, mas diretamente à notificada, como pessoas físicas.

1.9 Constatou-se que a prestação de serviços foi realizada de forma contínua, pessoal, mediante remuneração mensal e subordinação, restando evidenciada a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego previstos no art. 3º da CLT e inciso I, alínea *a* do art. 12 da Lei 8.212/91:

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

1- como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;"

1.10 O §4º do art. 9º do RPS define como *não eventual* o serviço relacionado direta ou indiretamente com as **atividades normais** da empresa:

"Art.9º...

§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa."

1.11 A definição da doutrina é de que trabalho não-eventual é aquele que atende às necessidades normais, constantes e uniformes da empresa – *necessidade permanente da*

empresa - de determinado serviço ou mão-de-obra, configurando um contrato de trato sucessivo.

1.12 **Amauri Mascaro** ensina, inclusive, que "Pode se transformar um trabalho eventual em contínuo. Basta a reiteração do comportamento para o mesmo destinatário." ("Curso de Direito do Trabalho" - 10a ed. - São Paulo: Saraiva: 1992 - p. 322).

1.13 No presente caso, verifica-se que todos os contratos são por prazo indeterminado (*cláusula Sétima*) e que os serviços prestados - indicado pelo centro de custo em que foi contabilizado o pagamento - atendem às necessidades normais e rotineiras da empresa, demonstrando seu caráter não-eventual.

1.14 Há, inclusive, previsão contratual (*cláusula Sétima*) de critério idêntico ao aviso prévio para rescisão contratual (30 dias de antecedência), sob pena de indenização equivalente ao valor de uma vez a remuneração mensal.

1.14.1 O segurado Warlei Tana presta serviços contínuos à notificada na *Gerência Ccomercial* há mais de 6 anos (02/05/2002) e o segurado Marcelo Rodarte há quase 4 anos na *Gerência Administrativa/Financeira*, tendo substituído o segurado Antônio Mário Di Líbero Hauck, que prestou serviços desde 02/04/2002, na mesma atividade, conforme comprovam os contratos de prestação de serviços e demonstrativo de remuneração em anexo.

1.14.2 O Contrato de Empreitada em anexo revela que o segurado Marcelo Rodarte, inclusive, utiliza carimbo de identificação pessoal em documentos da notificada em que consta a função "*Gerente Administrativo e Financeiro*", cargo absolutamente incompatível com a impessoalidade que se exige na prestação de serviços por uma pessoa jurídica.

1.15 A própria notificada reconheceu o vínculo empregatício da segurada Patrícia Magalhães Ribeiro, *Coordenadora de Recursos Humanos*, e Laércio José Vida, *Coordenador Financeiro*, formalizando contrato de trabalho destes como empregados, ambos com admissão em 01/06/2004, nas mesmas funções, em continuidade à prestação de serviços como pessoa jurídica, sendo as últimas NFPS emitidas pelos serviços prestados no mês de maio/2004.

1.16 Os segurados prestavam serviços durante o horário normal de expediente da notificada, em suas dependências, sob direção (subordinação) da diretoria da cooperativa, ainda quando realizavam viagens em dias úteis, a serviço da notificada, decorrentes das funções gerenciais desempenhadas e interesses da empresa em diversas outras localidades.

1.17 Os segurados recebiam remuneração fixa mensal, estabelecida em contrato (*cláusula quarta*), inclusive com reajustes pelo mesmo índice e época dos salários dos demais empregados da notificada (data-base).

1.18 Um dos princípios norteadores do Direito do Trabalho, com repercussão direta no Direito Previdenciário, é o da **primazia da realidade**, segundo o qual em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado, como mostram, dentre as inúmeras decisões proferidas pela Justiça do Trabalho, as seguintes:

CONTRATO DE TRABALHO — PRINCIPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE —
Um dos princípios norteadores do Direito do Trabalho é o da primazia da realidade. "Isto significa que em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle". Ou seja, "o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos" (Américo Pla Rodrigues). (*TRT 10' R. - RO 3991/99 - ia T. - Rel. Juiz Fernando Américo Veiga Damasceno - J. 29.03.2000*)

RELAÇÃO DE EMPREGO - PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE — Vínculo de emprego. princípio da primazia da realidade. "o significado que atribuímos a este princípio é o da primazia dos fatos sobre as formas, as formalidades ou as aparências.

Isto significa que em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle" (Américo Plá Rodriguez, princípios de direito do trabalho, editora LTR - SP, 1ª ed., 3ª tiragem, 1994, p. 227). (TRT *ia R.* - RO 20661-96 - 6 T. - Rel. Juíza Doris Luise de Castro Neves - DORJ 25.03.1999)

Logo, não há que se falar em nulidade por infração à CLT, posto que a situação fática em que o recorrente limita-se a pautar em contratos entabulados com as supostas pessoas jurídicas não prevalece, dados os fatos apontados e transcritos acima.

Nulidade por afronta ao artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e Nulidade por afronta à Instrução Normativa MPS/SRP 3 de 2005

Mais uma vez, aponta nulidade por afronta ao disposto no artigo 129, da Lei nº 11.196/2005 e Nulidade por afronta à Instrução Normativa MPS/SRP 3 de 2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

(...)

§ 5º No caso de Sociedade Simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa em relação aos sócios contribuintes individuais terá como base de cálculo:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa, formalizada conforme disposto no inciso IV do caput e no § 4º, ambos do art. 60;

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.

§ 6º Para fins do disposto no inciso II do § 5º, o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais, devendo, nesta hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios.

Conforme ressaltado no tópico anterior, apesar dos contratos, apresentados não estão em conformidade com a relação do recorrente com as pessoas físicas que lhe prestaram serviços no período autuado, de modo que também rejeito estas preliminares de nulidade.

Apesar de apresentar diversas preliminares, rejeito todas, tendo em vista que não conseguiu refutar as infrações apontadas pela fiscalização, limitando-se a tentar dar validade à simulação perpetrada no caso e que restou evidenciado no relatório fiscal.

Mérito

Apesar de algumas preliminares praticamente estarem vinculadas com o mérito dos presentes autos, passaremos a analisar os questionamentos que não são coincidentes e que ainda não apreciadas no presente voto.

Com relação à base de cálculo e sujeição passiva, verifica-se do relatório fiscal:

1.21 As contribuições apuradas encontram-se detalhadas no Discriminativo Analítico do Débito - DAD anexo, em que no campo *BASE DE CÁLCULO*, lançamos:

a) na linha *SC Empregados* o valor das remunerações pagas e/ou creditadas no decorrer do mês de competência aos segurados empregados a serviço da empresa, extraídas das notas fiscais e faturas de prestação de serviços, devidamente contabilizadas na conta *Consultoria - cód. 4050500800011*.

b) na linha *Segurados* as contribuições devidas pelos segurados empregados, calculadas com base nas respectivas remunerações, observadas as faixas de salário-de-contribuição (art. 20 da Lei 8.212/91 com nova redação dada pela Lei 9.032, de 28/04/95) e respeitado o limite máximo previsto no parágrafo 5º do art. 28, conforme demonstrativo em anexo.

1.22 Na coluna *Juros e Multa* do Discriminativo Sintético do Débito - DSD foram lançados os acréscimos legais, calculados de acordo com a legislação em vigor, conforme anexo *Fundamentos Legais do Débito - FLD*.

Logo, a base de cálculo, nos termos da legislação é o valor dos pagamentos feitos às supostas pessoas jurídicas.

Com relação à sujeição passiva, as pessoas jurídicas contratantes de trabalhadores estão sujeitas às contribuições incidentes sobre a folha de salários, além das contribuições devidas aos terceiros.

Constou do relatório fiscal:

1.3 As contribuições lançadas têm como fato gerador as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados caracterizados como empregados, cujos valores que serviram de base de cálculo encontram-se relacionados no *demonstrativo* anexo.

1.4 No decorrer da auditoria fiscal constatou-se que a notificada contratou os segurados relacionados no *demonstrativo* anexo mediante **Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Assessoramento** celebrado com as seguintes pessoas jurídicas constituídas pelos prestadores de serviços:

LH LÍBERO HAUCK S/C LTDA	CNPJ 71.087.878/0001-54
WARLEI TANA CONSULTORIA LTDA	CNPJ 04.006.262/0001-14
MR CONSULTORIA LTDA	CNPJ 05.308.155/0001-03
LAÉRCIO JOSÉ VIDA ASSESSORIA LTDA	CNPJ 05.643.138/0001-22
PMR ASSESSORIA & RH LTDA	CNPJ 05.695.081/0001-05

1.5 As pessoas jurídicas foram constituídas, em regra, pelo prestador de serviço e seu respectivo cônjuge, com sede no endereço residencial destes, conforme comprovam cópias dos contratos sociais e notas fiscais de prestação de serviços em anexo.

1.6 A prestação de serviços foi realizada com exclusividade à notificada, desde a constituição das pessoas jurídicas, fato evidenciado pela emissão sequencial das Notas

Fiscais e Faturas de Prestação de Serviços à contratante, conforme demonstram extratos de lançamentos contábeis em anexo.

1.6.1 Apenas as empresas Warlei Tana Consultoria Ltda e LH Líbero Hauck S/C Ltda, constituídas anteriormente a abril de 2002, prestaram nesse período serviços à Cooperativa Agropecuária de Patrocínio Ltda, no entanto, antes do início da gestão do atual Diretor-Presidente da notificada, João Bosco Ferreira, ocasião em que ele presidia aquela cooperativa afiliada (Atas de Eleição da Diretoria em anexo).

1.7 Constatou-se que, na realidade, a prestação de serviços não foi realizada pela pessoa jurídica "contratada", mas pelas pessoas físicas indicadas na **Cláusula Quinta** dos respectivos contratos como destinatárias dos pagamentos. As pessoas jurídicas foram utilizadas exclusivamente para emissão de comprovantes de pagamento de remuneração (Nota Fiscal ou Fatura de Prestação de Serviços), para eximir a notificada e os segurados do recolhimento das contribuições sociais previdenciárias devidas.

1.8 Em consulta aos dados das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP das empresas em questão no Sistema de Arrecadação da Previdência Social constatou-se que elas apresentaram **GFIP Sem Movimento (ausência de fatos geradores)** no período de vigência dos contratos com a notificada, conforme *cópias das consultas* em anexo, ficando demonstrado que elas jamais possuíram empregados e que seus "sócios" não prestaram serviços através das empresas, mas diretamente à notificada, como pessoas físicas.

1.9 Constatou-se que a prestação de serviços foi realizada de forma contínua, pessoal, mediante remuneração mensal e subordinação, restando evidenciada a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego previstos no art. 3º da CLT e inciso I, alínea *a* do art. 12 da Lei 8.212/91:

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

1- como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;"

1.10 O §4º do art. 90 do RPS define como *não eventual* o serviço relacionado direta ou indiretamente com as **atividades normais** da empresa:

"Art.9º...

(...)

§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa."

1.11 A definição da doutrina é de que trabalho não-eventual é aquele que atende às necessidades normais, constantes e uniformes da empresa – *necessidade permanente da empresa* - de determinado serviço ou mão-de-obra, configurando um contrato de trato sucessivo.

1.12 **Amauri Mascaro** ensina, inclusive, que "Pode se transformar um trabalho eventual em contínuo. Basta a reiteração do comportamento para o mesmo destinatário." ("Curso de Direito do Trabalho" - 10a ed. - São Paulo: Saraiva: 1992 - p. 322).

1.13 No presente caso, verifica-se que todos os contratos são por prazo indeterminado (*cláusula Sétima*) e que os serviços prestados - indicado pelo centro de custo em que foi contabilizado o pagamento - atendem às necessidades normais e rotineiras da empresa, demonstrando seu caráter não-eventual.

1.14 Há, inclusive, previsão contratual (*cláusula Sétima*) de critério idêntico ao aviso prévio para rescisão contratual (30 dias de antecedência), sob pena de indenização equivalente ao valor de uma vez a remuneração mensal.

1.14.1 O segurado Warlei Tana presta serviços contínuos à notificada na *Gerência Comercial* há mais de 6 anos (02/05/2002) e o segurado Marcelo Rodarte há quase 4 anos na *Gerência Administrativa/Financeira*, tendo substituído o segurado Antônio Mário Di Líbero Hauck, que prestou serviços desde 02/04/2002, na mesma atividade, conforme comprovam os contratos de prestação de serviços e demonstrativo de remuneração em anexo.

1.14.2 O Contrato de Empreitada em anexo revela que o segurado Marcelo Rodarte, inclusive, utiliza carimbo de identificação pessoal em documentos da notificada em que consta a função "*Gerente Administrativo e Financeiro*", cargo absolutamente incompatível com a impessoalidade que se exige na prestação de serviços por uma pessoa jurídica.

1.15 A própria notificada reconheceu o vínculo empregatício da segurada Patrícia Magalhães Ribeiro, *Coordenadora de Recursos Humanos*, e Laércio José Vida, *Coordenador Financeiro*, formalizando contrato de trabalho destes como empregados, ambos com admissão em 01/06/2004, nas mesmas funções, em continuidade à prestação de serviços como pessoa jurídica, sendo as últimas NFPS emitidas pelos serviços prestados no mês de maio/2004.

1.16 Os segurados prestavam serviços durante o horário normal de expediente da notificada, em suas dependências, sob direção (subordinação) da diretoria da cooperativa, ainda quando realizavam viagens em dias úteis, a serviço da notificada, decorrentes das funções gerenciais desempenhadas e interesses da empresa em diversas outras localidades.

1.17 Os segurados recebiam remuneração fixa mensal, estabelecida em contrato (*cláusula quarta*), inclusive com reajustes pelo mesmo índice e época dos salários dos demais empregados da notificada (data-base).

1.18 Um dos princípios norteadores do Direito do Trabalho, com repercussão direta no Direito Previdenciário, é o da **primazia da realidade**, segundo o qual em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado, como mostram, dentre as inúmeras decisões proferidas pela Justiça do Trabalho, as seguintes:

CONTRATO DE TRABALHO — PRINCIPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE

— Um dos princípios norteadores do Direito do Trabalho é o da primazia da realidade. "Isto significa que em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle". Ou seja, "o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos" (Américo Pla Rodrigues). (*TRT 10ª R. - RO 3991/99 - 1ª T. - Rel. Juiz Fernando Américo Veiga Damasceno - J. 29.03.2000*)

RELAÇÃO DE EMPREGO - PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE —

Vínculo de emprego. princípio da primazia da realidade. "o significado que atribuímos a este princípio é o da primazia dos fatos sobre as formas, as formalidades ou as aparências.

Isto significa que em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle"

(Américo Plá Rodriguez, princípios de direito do trabalho, editora LTR - SP, 1ª ed., 3ª tiragem, 1994, p. 227). (*TRT 1ª R. - RO 20661-96 - 6ª T. - Rel. Juíza Doris Luise de Castro Neves - DORJ 25.03.1999*)

1.19 O §20 do art. 229 do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto 3.048/99), determina que diante da constatação de que o segurado contratado sob qualquer denominação preenche os requisitos do vínculo empregatício, deve-se

desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar-se o enquadramento como segurado empregado:

"Art. 229...

*§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob **qualquer outra denominação**, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)"*

1.20 Constatado, portanto, que na realidade não houve prestação de serviços de consultoria e assessoramento por pessoas jurídicas, mas serviços prestados por pessoas físicas, relacionados às necessidades normais da notificada, presentes os requisitos caracterizadores do vínculo empregatício, conforme demonstrado e comprovado pelos documentos em anexo, desconsiderou-se os vínculos pactuados e, com base no art. 229, §2º do RPS, enquadrou-se os prestadores de serviços como segurados empregados.

Sendo assim, não há o que prover, tendo em vista que a recorrente tentou fazer com que a relação de trabalho, portanto, sujeito às contribuições sociais, fossem regidas pela legislação civil/empresarial a fim de escapar da tributação incidente sobre a folha de salários, devendo ser aplicada a legislação específica quanto a esta relação jurídica.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya