



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.000113/2009-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.738 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrente CONCREMAX CONCRETO ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2004

INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas suas razões de defesa (arts. 14 - 16, Decreto nº 70.235/1972). Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatório o reconhecimento da preclusão consumativa.

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. TERMO INICIAL. DATA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

Nos casos em que há pagamento antecipado, e ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial é a data do fato gerador na forma do § 4º do art. 150 do CTN.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.

Entendendo o Fiscal Autuante pela existência de vínculos de empregos mascarados por interpostas pessoas jurídicas, nasce a obrigação de lançar, com base nas notas fiscais de prestação de serviços, os valores devidos pela recorrente a título de contribuições.

TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A contratação de serviços por meio de empresa terceirizada não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a possibilidade de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, nem válida a utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se conhecendo da preliminar de nulidade do lançamento. Na parte conhecida, também por unanimidade de votos, acórdão negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco da Silva Ibiapino - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 455 a 477) que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada em face do Auto de Infração DEBCAD nº 37.155.018-1 (fls. 2 a 13), no valor de R\$ 852.878,61, relativo às contribuições devidas à seguridade social e destinadas a outras entidades (“Terceiros”), no período de 05/2004 a 12/2004, apuradas por aferição indireta.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 17 a 20) que o Auto de Infração foi lavrado em substituição à NFLD DEBCAD nº 35.825.244-0, julgada nula pela antiga Seção de Contencioso Administrativo da extinta Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária em Cuiabá/MT; que o feito foi julgado nulo porque o lançamento fiscal foi efetuado em uma única competência, englobando todo o período fiscalizado.

Impugnação às fls. 154 a 193.

A decisão recorrida, que manteve em parte o crédito tributário e declarou o contribuinte devedor do crédito de R\$ 795.105,08, restou assim ementada:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2004

NULIDADE

Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 e cumpridos os requisitos contidos no art. 11 do mesmo Decreto, além de ter sido dado ao contribuinte o direito de apresentar a impugnação, instaurando o contraditório, não há de prosperar a arguição de nulidade.

PRAZO DECADENCIAL

A Sumula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, cujo instituto da decadência quanto às contribuições previdenciárias passou a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS

Há obrigação legalmente estabelecida para a empresa recolher as contribuições ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE (salário-educação), ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI e ao Serviço Social da Indústria - SESI.

AFERIÇÃO INDIRETA

Constatado que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados, do faturamento ou lucro, serão apuradas as contribuições efetivamente devidas por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

APURAÇÃO DOS FATOS GERADORES COM BASE NA CONTABILIDADE

A apuração dos fatos geradores com a utilização dos registros contábeis da empresa é legítima. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

A análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, conforme MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte foi cientificada em 09/02/2011 (fl. 486) e apresentou recurso voluntário em 11/03/2011 (fls. 487 a 547) sustentando, em síntese: a) preliminar de nulidade do lançamento em face da existência de erro material; b) decadência; c) no mérito, a improcedência do lançamento por arbitramento por inadequação da aferição indireta; d) terceirização e contratação de serviços por meio de empresa prestadora de serviços.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, no entanto, deve ser parcialmente conhecido conforme restará abaixo demonstrado.

Das alegações recursais**1. Preliminar de nulidade do lançamento**

A recorrente sustenta a nulidade do lançamento e a existência de erro material.

No tocante ao erro material explica que a base de cálculo foi apurada com base na Planilha D1, onde estão os valores a serem deduzidos a título de Folha de Pagamentos; D2 a título de Empreiteiros. Contudo, os valores a serem deduzidos foram somados apresentando valores inferiores à consolidação das contas.

Trata-se, no entanto, de alegação não suscitada em sede de impugnação.

A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas suas razões de defesa (arts. 14 - 16, Decreto nº 70.235/1972). Com o manejo do recurso voluntário, a parte impugna a decisão da DRJ e provoca o reexame da causa pelo órgão administrativo de segundo grau, almejando a sua reforma total ou parcial.

No sistema brasileiro – seja em âmbito administrativo ou judicial –, a finalidade do recurso é única, qual seja, devolver ao órgão de segunda instância o conhecimento das mesmas questões suscitadas e discutidas no juízo de primeiro grau. Justamente por isso é inadmissível, em grau de recurso, modificar a decisão de primeiro grau baseada em novos fundamentos que não foram objeto da defesa – e que, por óbvio, sequer foram discutidos na origem.

Do cotejo analítico das razões deduzidas em primeira e em segunda instância, afigura-se evidente a inovação recursal, não merecendo, por esta razão, ser o pleito da Recorrente apreciado por este Conselho. Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública, o que não ocorre no presente caso.

Nesse ponto, o recurso voluntário não deve ser conhecido.

2. Decadência

Alega a recorrente que deve ser aplicada a regra do art. 150, § 4º, do CTN para fins de verificação da decadência.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

Para o emprego 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.

O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no Auto de Infração.

É o que dispõe o Enunciado nº 99 da Súmula do CARF: *Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação,*

mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

No mesmo sentido é o entendimento do STJ proferido no REsp 973.733/SC, processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória nos julgamentos deste Tribunal, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

O lançamento refere-se às contribuições devidas à seguridade social, no período de 05/2004 a 12/2004. A contribuinte foi cientificada em 14/05/2009 (fl. 2).

Desse modo, ainda que aplicada a regra mais favorável, não há que se falar em decadência no período.

3. Do lançamento por arbitramento

A recorrente sustenta a improcedência do lançamento por arbitramento por inadequação da aferição indireta e que terceirização e contratação de serviços ocorreu por meio de empresa prestadora de serviços.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

A empresa, portanto, é obrigada a recolher as contribuições devidas à seguridade social, parte do empregado.

As contribuições destinadas a Terceiros possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática¹, a teor do que dispõe

¹ TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS (SISTEMA S E OUTROS). IDENTIDADE DE BASE DE CÁLCULO COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, SEGUINDO A MESMA SISTEMÁTICA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE: AVISO PRÉVIO INDENIZADO, QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA E TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL NÃO PROVIDO.

1. Esta Corte Superior de Justiça firmou o entendimento de que as contribuições destinadas a terceiros (sistema S e outros), em razão da identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias, devem seguir a mesma

o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007, calculadas com a alíquota de **5,8%**, sendo: Salário Educação 2,5%; INCRA 0,2%; SENAI 1,0%; SESI 1,5% e SEBRAE 0,6%.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 630.898/RS, com repercussão geral (Tema 495), o STF concluiu pela constitucionalidade da contribuição ao INCRA, nos termos do acórdão publicado em 11/05/2021².

A contribuição ao INCRA foi instituída pela Lei nº 2.613/55 e alterada pelo Decreto-lei nº 1.146/70 que estabeleceu como sujeito passivo as pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativas, exercentes das atividades listadas nos incisos do art. 2º.

Quanto **ao salário-educação**, trata-se de contribuição social, prevista no art. 212, § 5º, da Constituição Federal³, a ser paga pelas empresas e destinada ao financiamento da educação básica, de competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia federal criada pela Lei nº 5.537/68, e alterada pelo Decreto-Lei nº 87/69.

sistemática destas, não incidindo sobre as rubricas que já foram consideradas por esta Corte como de caráter indenizatório. Precedentes: AgInt no REsp. 1.806.871/DF, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 6.5.2020 e AgInt no REsp. 1.825.540/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 1.4.2020.

2. In casu, deve ser afastada a incidência da exação sobre o aviso prévio indenizado, os quinze primeiros dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença e o terço constitucional de férias.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 1714284/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2020, DJe 09/12/2020)

² EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, no art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de salário. Higidez. 1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários. 2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88). 3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “julgada aos princípios gerais da atividade econômica”. 4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo. 5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Tese fixada para o Tema nº 495: “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.

(RE 630898, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089 DIVULG 10-05-2021 PUBLIC 11-05-2021)

³ Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(...)

§ 5º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida, na forma da lei, pelas empresas, que dela poderão deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes.

§ 5º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

No julgamento do RE 1.250.692, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, a Suprema Corte decidiu pela constitucionalidade da contribuição salário-educação pelas mesmas razões de decidir que assentou a constitucionalidade das contribuições ao **SEBRAE**, **APEX** e **ABDI** no julgamento do RE 603.624 com repercussão geral (Tema 325), nos termos do acórdão publicado em 12/05/2021.

A Suprema Corte também já assentou a constitucionalidade das contribuições devidas ao **SESI** e ao **SENAI**.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO SEST/SENAT (DESDOBRADAS DO SESI/SENAI). DESTINAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. DECRETOS-LEIS 6.246/1994 E 9.403/1956. LEI 8.706/1993. ART. 240 DA CONSTITUIÇÃO. 1. O art. 240 da Constituição expressamente recepcionou as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Como o objetivo da agravante é exonerar-se do pagamento dos tributos nos períodos de apuração que vêm se sucedendo após a promulgação da Constituição de 1988, eventual vício formal relativo aos exercícios anteriores é irrelevante. 2. A alteração do sujeito ativo das Contribuições ao SESI/SENAI para o SEST/SENAT é compatível com o art. 240 da Constituição, pois a destinação do produto arrecadado é adequada ao objetivo da norma de recepção, que é manter a fonte de custeio preexistente do chamado “Sistema ‘S’”. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(RE 412368 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJe-062 DIVULG 31-03-2011 PUBLIC 01-04-2011 EMENT VOL-02494-01 PP-00059)

Ainda:

EMENTA: AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 149, § 2º, III, ALÍNEA ‘A’, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TEMA 325 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. RESTITUIÇÃO À ORIGEM. TEMA 495 DA REPERCUSSÃO GERAL. 1. A respeito da nova redação do art. 149 da Constituição Federal conferida pela EC 33/2001, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento do Tema 325 da repercussão geral (RE 603.624, de minha relatoria), assentou que a alteração realizada pela referida Emenda Constitucional no artigo 149, § 2º, III, da Carta da República não estabeleceu uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação a toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico. 2. Embora naquele precedente paradigma estivessem em foco as contribuições ao SEBRAE - APEX - ABDI, o fato é que os mesmos fundamentos adotados no leading case aplicam-se à hipótese dos autos no que concerne às contribuições sociais para o SESI, SENAI, SESC, SEBRAE, e ao FNDE - Salário Educação. 3. Quanto à contribuição para o INCRA, o Plenário desta CORTE, no Tema 495 (RE 630.898, Rel. Min. DIAS TOFFOLI), reconheceu a repercussão geral da matéria referente à natureza jurídica da contribuição para o INCRA em face da Emenda Constitucional 33/2001, temática essa que irá repercutir, na definição do enquadramento, ou não, dessa exação nas hipóteses do artigo 149 da Constituição Federal. 4. Agravo Interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar ao agravado multa de um por cento do valor atualizado da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (à exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final).

(RE 1250692 AgR-segundo, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 27/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-090 DIVULG 11-05-2021 PUBLIC 12-05-2021)

A empresa, portanto, é obrigada a recolher as contribuições devidas a Terceiros a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

Para a validade do lançamento, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos, sendo que a ausência dessas formalidades implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN. O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

Entendendo o Fiscal Autuante pela existência de vínculos de empregos mascarados por interpostas pessoas jurídicas, nasce a obrigação de lançar, com base nas notas fiscais de prestação de serviços, os valores devidos pela recorrente a título de contribuições.

A apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, §§ 3º e 6º, atribui à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição.

De tal modo, a legislação vigente determina o uso de aferição indireta quando a documentação apresentada pelo contribuinte não demonstra a realidade; ou seja, quando a Fiscalização conclui que a escrituração contábil da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço.

Nesse sentido:

(...) TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. (...)

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. A apresentação deficiente de documentos à fiscalização, bem como a recusa destes, respalda o arbitramento da remuneração dos segurados, por aferição indireta, incumbindo ao

sujeito passivo apontar objetivamente as inconsistências existentes no procedimento adotado pelo Fisco, sob pena da manutenção do lançamento fiscal. (...) Recurso voluntário provido em parte.

(Acórdão nº 2401-003.977, Redator Designado Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, publicado em 05/04/2016)

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. Todavia, a constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

Quanto à possibilidade de terceirização de atividade-fim (atividade diretamente relacionada ao objeto e atuação da empresa), vale frisar, inicialmente, que não há, no ordenamento jurídico vigente qualquer norma que vede essa prática. Até a promulgação da Lei nº 13.249, de 31/03/2017, que passou a expressamente autorizar a terceirização das atividades-fim, o tema estava delimitado pelo Enunciado nº 331 da Súmula do TST⁴.

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF nº 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST. Confira-se:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

⁴ CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.

4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993).

5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial.

6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta.

7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”.

8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019) (grifei)

Na mesma ocasião, a Suprema Corte julgou o Recurso Extraordinário nº 958.252, com Repercussão Geral reconhecida, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Destarte, a contratação de serviços por meio de empresa terceirizada, *a priori*, não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a permissão de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, tal como dispõe a própria CLT em seu art. 9º.

Desse modo, ao lado do reconhecimento da possibilidade de terceirização da atividade-fim, caminha a permissão legal de reconhecimento do vínculo empregatício com a empresa tomadora do serviço, no caso de serem constatadas ilegalidades na prática estabelecida. Outrossim, a possibilidade de terceirização não se confunde, por óbvio, com a permissão de

utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Tramita no Supremo Tribunal Federal a Arguição de Descumprimento de Preceito Federal (ADPF nº 606) que questiona a constitucionalidade das decisões do CARF e das DRJs que conferem competência para o Auditor Fiscal da Receita Federal reconhecer vínculo de emprego sem a intermediação e o pronunciamento jurisdicional da Justiça do Trabalho.

No CARF, prevalece o entendimento de que, *“Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional”* (Acórdão nº 2402-006.976, Publicado em 07/03/2019).

Nesses termos, com propriedade, a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira discorre ao relatar o Acórdão nº 2202-008.362, proferido em 09/06/2021, pela Segunda Seção de Julgamentos da 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF:

Em verdade, não há que se cogitar formalização de vínculo empregatício por auditor fiscal – tal reconhecimento implicaria em expedir ordem para anotação na CTPS do(s) empregado(s), pagamento de 13º salário e terço constitucional de férias *etc.* Para fins de reconhecimento do vínculo como empregado celetista, é imprescindível a observância das exigências lançadas no art. 3º da CLT. A competência para tanto é da Justiça do Trabalho.

No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como *segurado obrigatório*, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (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.” Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

Por fim, o princípio da verdade material não ser invocado quando lhe aprouver e rechaçado quando contrariar seus próprios interesses. Não me parece compatibilizar com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociado da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Tem a fiscalização não só o poder, mas o dever de não considerar negócios jurídicos que apenas possuem um verniz de legalidade.

O posicionamento encontra fundamento no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), ao estabelecer que, se o Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de **empregado**, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado; e no art. 9º do mesmo Diploma normativo que caracteriza o empregado como aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

Ricardo Resende esclarece que *“a relação de trabalho é gênero (alcançando toda modalidade de trabalho humano), ao passo que a relação de emprego (relação de trabalho subordinado) é espécie. Por este motivo, é verdadeira a assertiva segundo a qual toda relação de emprego é relação de trabalho, mas nem toda relação de trabalho é relação de emprego (...).*

Assim, segundo expressa o autor, *a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT*⁵. O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego.

No mesmo sentido, o art. 12 da Lei nº 8.212/91 preconiza que empregado é 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. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: **pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração.**

A Decisão recorrida, após minuciosa análise dos elementos acostados aos autos, conclui pela validade do lançamento por arbitramento sob o fundamento de que as reclamações trabalhistas demonstram que a recorrente não fez o registro real das remunerações dos segurados que prestavam serviços à empresa. Nesse ponto, incluo como razões de decidir as conclusões da decisão recorrida nesse sentido (fls. 467 a 469):

A Auditoria enumerou as razões de sua convicção de que não houve o registro das reais remunerações dos segurados que prestaram serviços à empresa, item 3 do Relatório Fiscal de f. 38-142, dentre as quais se destacam, visto que suficientes para caracterizar os fatos, o pagamento de remuneração a segurados contabilizados como suprimentos de caixa, em que houve crédito de conta do ativo com débito a caixa, sem o registro do fato em contas de resultado; o registro de pagamento a segurados como operações de outra natureza, o pagamento de remunerações não registrado nas folhas de pagamento e a prestação de serviços em obras por quantitativo de obreiros diverso daquele informado nas folhas de pagamento.

O relatório pela Auditoria é corroborado pelos elementos de prova trazidos às f. 376-449 dos presentes autos e às f. 141-336, dos autos do processo 14098.000014/2007-81, juntado por anexação ao presente processo, consistente cópias de cheques e recibos e outros documentos que comprovam a natureza dos pagamentos de remuneração de segurados (embora somente tenham sido movimentadas as contas patrimoniais e não as de resultado); notas fiscais ou outros documentos de aquisição de bens e serviços mas que se referem ao pagamento de remuneração a segurados; recibos de pagamento, com anotações anexas do total da remuneração do empregado, resultante da soma entre a remuneração do recibo e do pagamento suplementar, em alguns casos acompanhados do "recibo paralelo" da complementação remuneratória.

As reclamações trabalhistas relacionadas pela Auditoria e também as trazidas por cópia às f. 337 e seguintes dos autos anexados demonstram igualmente a ocorrência da complementação salarial não registrada. No mesmo sentido, a demonstração fiscal da inconsistência entre as folhas de pagamento das obras e os respectivos diários que registram a quantidade de empregados que ali laboraram.

Efetivamente, os cheques e documentos de pagamento (recibos, comunicações internas) às f. 141 e seguintes dos autos anexos demonstram a ocorrência de pagamento de remuneração pela prestação de serviços por segurados, para a empresa, sem que esta comprovasse o lançamento do fato em conta adequada, de resultado.

Verifica-se também, exemplificativamente, à f. 184 dos autos anexos, nota fiscal de compra de 70 sacas de cimento, anotado, no verso, que a real operação é a realização de prestação de serviços de construção civil pelo Sr. Valdecir Bispo Santos; à f. 194, o suposto aluguel de equipamentos tem, ao verso, a anotação de que em verdade se tratam de serviços prestados.

Da mesma forma, os demais elementos trazidos pela Auditoria igualmente laboram pela constatação de que a contabilidade da empresa não registra a real remuneração dos segurados a seu serviço, como estabelece o fundamento legal para a adoção da aferição indireta no presente caso.

Assim, ao contrário do que entende a impugnante, a aferição indireta não foi utilizada por descaracterização da sua contabilidade, mas porque foi constatado que não registrava corretamente os fatos supramencionados.

Esta é a hipótese legal, inicialmente mencionada, e à qual se subsumem os fatos, mas que não invalidam os registros contábeis para obtenção das informações necessárias à determinação da base de cálculo para o lançamento, até porque a legislação pátria lhes atribui força probante, contra quem os escriturou, mesmo quando neles presente vício:

⁵ RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 74.

Código Civil

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexistência dos lançamentos.

Código de Processo Civil

Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

A conjugação desses dispositivos com o inicialmente mencionado permite à Auditoria efetuar o lançamento seguindo o parâmetro legal e os estabelecidos em atos normativos, e traz para a impugnante o ônus da prova de que as contribuições ora exigidas não são devidas, no todo ou em parte.

Quanto à inconformidade com relação à apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias por meio do o Custo Unitário Básico da Construção Civil, esclarece-se que, embora presente no lançamento original, não houve, no lançamento ora impugnado, aplicação desta forma de apuração.

Disto, observa-se que, no caso, correto o lançamento feito por arbitramento. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento.

Por todo o exposto, concluo pela improcedência das alegações recursais.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira