



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.729839/2013-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.130 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente SIM-INSTITUTO DE GESTAO FISCAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

VIOLAÇÃO À NORMAS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária - *ex vi* da Súmula CARF nº 2.

RECONHECIMENTO DE ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO SEGURADO OBRIGATÓRIO (EMPREGADO). EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. PREENCHIMENTO.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de habitualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração - *ex vi* da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81 -, há disparidade entre a forma de pactuação e a realidade. Mister reconhecer ser o indivíduo segurado obrigatório da Previdência Social.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

O CARF editou o verbete sumular de nº 108, que pacifica incidirem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por SIM-INSTITUTO DE GESTAO FISCAL contra acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJ1, que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter a exigência lançada pela ausência do recolhimento das contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I e II da Lei nº 8.212, de 24/07/91, com as alterações das Leis 9.732/98 e 9.876/99, destinadas à Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), bem como as contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos Paraestatais (Terceiros).

Em sua peça impugnatória (f. 982/1.012) arguiu, em apertada síntese, *em caráter preliminar*, **i)** a nulidade da autuação; e, **ii)** a competência exclusiva da Justiça do Trabalho para o reconhecimento de vínculos de natureza empregatícia. *No mérito*, afirmou **i)** a ausência de comprovação dos elementos caracterizadores do segurado obrigatório (empregado); **ii)** a violação de normas de índole constitucional; e, **iii)** a impossibilidade de incidência de juros sobre multa. Laconicamente, pretendeu a produção de todas as provas admitidas.

Ao se debruçar sobre a extensa peça impugnatória, prolatada a decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. "PEJOTIZAÇÃO". AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, nos termos do art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e alterações posteriores. Constatado que a contratação de pessoa jurídica deu-se na atividade fim da empresa e envolveu todos os pressupostos da relação de emprego, impõe-se a configuração do fato gerador atinente à contribuição previdenciária. O auditor poderá desconsiderar o vínculo pactuado com o trabalhador e enquadrá-lo como segurado empregado desde que preenchidas as condições, efetuando o enquadramento como segurado empregado, conforme previsto no artigo 229, §2º do Decreto 3.048/99.

Lançadas as contribuições a partir da aferição indireta, com transparência nos procedimentos utilizados, ocorre a inversão do ônus da prova, cabendo a contribuinte demonstrar que os valores apurados não correspondem aos eventos ocorridos, a teor do § 6º. do artigo 33 da Lei 8.212/91.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. JUROS. MULTA.

É inadequada a postulação de matéria relativa à inconstitucionalidade na esfera administrativa, na forma prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, acrescido pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

É legítima a utilização da taxa SELIC, conforme o disposto no §1º do art.161, CTN c/c art. 34, caput, da Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (f. 1.067)

Cientificada, apresentou recurso voluntário (f. 1.093/1.119), suscitando que **i)** “não somente o CARF, mas também os demais órgãos julgadores em processos administrativos fiscais têm o poder e o dever de apreciar matéria constitucional” (f. 1.095); **ii)** ser “da competência da Justiça do Trabalho processar e julgar as ações envolvendo toda e qualquer relação de trabalho” (f. 1.097); **iii)** “inexistirem os elementos caracterizadores da relação de emprego no caso em apreço” (1.099); **iv)** o lançamento acaba por ofender os direitos constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência”; e, **v)** a confiscatoriedade da multa aplicada; e, **vi)** a impossibilidade de incidência de juros sobre a multa.

Deixou de renovar a preliminar de nulidade do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Por ser o recurso tempestivo e preencher os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Anoto que, em sentido diametralmente oposto ao suscitado, está o verbete sumular de nº 02 deste eg. Conselho, no sentido de lhe faltar competência para se pronunciar acerca de lei tributária.

I – DA PRELIMINAR: DA NULIDADE POR INCOMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO

Insiste a recorrente que padeceriam os autos de infração de nulidade ante a incompetência da autoridade para reconhecimento da relação de emprego, de modo que teria sido afrontado não só o art. 114 quanto os princípios previstos no art. 37, ambos da CRFB/88.

A tese foi encampada na ADPF nº 647, ainda em trâmite no exc. Supremo Tribunal Federal, que põe em xeque a constitucionalidade das decisões prolatadas por este eg. Conselho e também das DRJs que cancelaram a competência dos auditores fiscais para caracterização de vínculo empregatício, a despeito de pronunciamento da Justiça do Trabalho.

De acordo com o § 2º do art. 229 do RPS, “[s]e 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.” Além disso, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade veio a ser recentemente chancelada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsiderar situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

a) 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.

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.

Farta é a jurisprudência deste eg. Conselho que colide com a pretensão da recorrente – a título exemplificativo, cf. Acórdão nº 3303-006.137, Cons. Rel. VALCIR GASSEN, sessão de 21/05/2019; Acórdão nº 2401-007.105, Cons. Rel. JOSÉ LUÍS HENTSCH BENJAMIN PINHEIRO, sessão de 05/11/2019; Acórdão nº 2402-006.976, Cons. Rel. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA, sessão de 13/02/2019; Acórdão nº 2202-005.260, Cons. Rel. MARTIN DA SILVA GESTO, sessão de 05/06/2019; Acórdão nº 2202-005.189, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08/05/2019. Firmada a competência da fiscalização, **rejeito a preliminar.**

II – DO MÉRITO: (IN)EXISTÊNCIA DOS REQUISITOS PARA CARACTERIZAÇÃO DO SEGURADO OBRIGATÓRIO

Firmada a competência da autoridade fiscal para, diante da realidade fática, descaracterizar os contratos de prestação de serviços que, em verdade, mascaram a qualificação de segurado obrigatório da Previdência Social, essencial tecer alguns apontamentos antes de partir para o escrutínio das insurgências específicas em relação a cada um dos contratos firmados.

Impende anotar não estar em discussão nestes autos a possibilidade de terceirizar (ou não) serviços – tema este de competência exclusiva da justiça especializada –, mas sim a probabilidade de ter a recorrente se valido do instituto para disfarçar relações que, na realidade, poderiam ser fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Para que reste caracterizado como segurado obrigatório, mister o preenchimento de 4 (quatro) requisitos inarredáveis e cumulativos: **(i)** pessoalidade, **(ii)** habitualidade, **(iii)** subordinação e com pagamento de **(iv)** remuneração – *ex vi* da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81.

Peço vênica para transcrever o bem sumariado pela DRJ, a partir da análise das informações lançadas no relatório fiscal:

Pessoalidade

Nestes termos, a prestação de serviços por pessoa física e a pessoalidade restam perfeitamente demonstrados no Relatório Fiscal, como se observa das seguintes informações:

- O trabalho que o empregador pretendia obter ao contratar a pessoa jurídica era, via de regra, de algum segurado já vinculado com a Impugnante. Assim, os empregados obtinham um pagamento através da empresa, e prestavam, em paralelo, serviços à mesma empresa, recebendo remuneração extra;
- a prestação de serviço pela “pessoa jurídica” era, de fato, efetivada por profissionais que já possuíam algum vínculo com a Impugnante, como demonstra a tabela do ANEXO II (fls. 48/50). A alegação da Defendente de que alguns sócios das pessoas jurídicas contratadas não possuíam vínculo com ela não é condizente com a realidade, visto que os nomes citados na peça impugnatória (fls. 995/996) constam da relação integrante do Relatório Fiscal como sendo associados da Impugnante (fls. 28, item, 1.5);
- **grande parte das contratadas possuía empregados, somente “sócios” que eram também vinculados com a Defendente, muitas vezes as contratadas apresentavam GFIP “sem movimento”.**
- **as datas de vinculação dos obreiros com as pessoas jurídicas a que se associavam são, também, próximas às datas de admissão e de demissão dos mesmos com a Defendente.**
- no caso do contrato com a empresa BREED CONSULTORIA LTDA, a personalização é ainda mais evidente, eis que **consta, na Cláusula Segunda, que “os projetos serão executados pela CONTRATADA através da sócia Edna Maria Menezes Viana Castro”.**

Assim, em que pese a tentativa da Defendente de evadir-se da caracterização da pessoalidade através das afirmativas de que a escolha dos funcionários era da contratada, esta informação não encontra lastro nos fatos e documentos apresentados nos autos, eis que há identidade entre os empregados por ela escolhidos para integrar o seu quadro de funcionários, em aqueles que se associam para formar o quadro societário das prestadoras de serviço. (f. 1.078/1.079; sublinhas deste voto)

Subordinação

- o SIM definia quais e quando as tarefas e projetos — **atividades fins da contratante** — necessitavam e deviam ser executadas; o objeto dos contratos conforme fixado nos mesmos apenas estabelece a
- o SIM fornecia os cursos e treinamentos aos integrantes das contratadas;
- não havia risco da atividade econômica das pessoas jurídicas contratadas, uma vez que se utilizava das instalações da Defendente (cláusula 3ª, item "e" dos contratos), além de receber parcelas fixas pelos serviços prestados. (f. 1.080)

Onerosidade

A onerosidade encontra-se comprovada nos autos, eis que o Fisco relacionou as notas fiscais emitidas sequencialmente pelas contratadas em face da Impugnante. **Na maior parte dos casos, as notas são emitidas com regularidade mensal**, mas, ainda que em algumas situações não haja o pagamento em determinadas competências, tal fato não é suficiente para afastar a onerosidade, eis que o efetivo pagamento pelos serviços restou comprovado. (f. 1.080; sublinhas deste voto)

Habitualidade

Inquestionável a presença do critério da não eventualidade nos serviços prestados pelas supostas pessoas jurídicas, pois, conforme enfatiza o Relatório Fiscal, **havia a necessidade permanente do trabalho, no caso, daquele desenvolvido pelas pessoas jurídicas contratadas pela ora Autuada**. A habitualidade também não é afetada pela continuidade mensal ou anual dos serviços, vez que esta não se confunde com frequência de pagamento a uma mesma empresa. O que se nota é que sempre há prestadoras de serviço atuando na atividade fim da Defendente, ainda que as contratadas se revezem na execução do labor.

14.4.4. Frise-se que **a Defendente celebrou diversos contratos padrão, sem especificar o objeto dos mesmos, a não ser pela genérica descrição de “prestação de serviços de contabilidade pública e congêneres”, “consultoria” e “suporte técnico em informática”**. Para isto, contratava pessoas jurídicas para executar toda sua atividade fim, por prazo indeterminado, e procedia a emissão sequencial de notas fiscais mensais. De suma relevância considerar que o cargo ocupado na SIM pelos sócios das pessoas jurídicas corresponde ao objeto do contrato por elas executado.

Apenas de forma genérica, sem apresentar um exemplo sequer, afirma o desacerto da fiscalização, não se desincumbindo do ônus que sobre seus ombros repousam. **Mantenho, por essas razões, a autuação.**

III – DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO: DA CONFISCATORIEDADE DA MULTA

O argumento da vedação constitucional da utilização de tributos com efeitos de confisco, como já aclarado, esbarra no verbete sumular de nº 2 deste Conselho. De toda sorte,

apesar de ser cônica de que o exc. Supremo Tribunal Federal estendeu a vedação prevista no inc. IV do art. 150 da CR/88 às multas de natureza tributária, registro que multas e tributos são ontológica e teleologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis. Assim, ao meu aviso, considerando as peculiaridades fáticas do caso concreto já relatadas, a multa cominada sequer poderia ser rotulada desarrazoada e/ou desproporcional, tampouco confiscatória, eis que ausente qualquer demonstração nesse sentido.

Por derradeiro, registro que o verbete sumular de nº 108 deste eg. Conselho, colide com a alegação de que não incidindo juros de mora sobre o principal e a multa de ofício

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira