



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

Processo n° 15504.730475/2013-53
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.067 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de julho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SANTA BARBARA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE DE SÓCIOS. RELATÓRIO DE VÍNCULOS

A Relação de Corresponsáveis - Coresp”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - Vínculos”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa (Súmula Carf 88).

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA.

O Fisco, por meio de Auditor Fiscal da Receita Federal, pode afastar a eficácia do contrato de trabalho autônomo e enquadrar os trabalhadores como segurados empregados como decorrência lógica das atribuições inerentes à competência para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social. Inteligência do § 2º do art. 229 do RPS de 1999.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DA CONTAGEM. PRESENÇA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula Carf 72.)

SUJEIÇÃO PASSIVA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

O Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, quem efetivamente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO
SEGURADO EMPREGADO**

São considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, quando configurados os pressupostos do Art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Os atos praticados pela fiscalização, baseados em documentos e informações prestadas pelo contribuinte constituem elementos lícitos de prova e revestem-se da presunção relativa de veracidade própria dos atos administrativos, cabendo ao sujeito passivo a produção de provas factuais hábeis a elidir tal presunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por (a) REJEITAR as preliminares, e no mérito, (b) NÃO RECONHECER a decadência do crédito tributário e, nas demais questões, (c) NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

JOÃO BELLINI JÚNIOR – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 14/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Fabio Piovesan Bozza, Luis Rodolfo Fleury Curado Trovareli, Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão 06-48.085, exarado pela 5ª Turma da DRJ em Curitiba (e-fls. 1980 a 1999).

O processo administrativo é constituído pelos seguintes autos de infração (obrigação principal), relativos ao ano-calendário 2008:

(a) auto de infração (AI) Debcad 37.374.778-0: auto de infração de obrigação principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, parte da empresa, incidente sobre os valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados e contribuintes individuais, no montante consolidado de R\$4.748.268,50;

(b) AI Debcad 37.374.779-9: auto de infração de obrigação principal, atinente às contribuições devidas pelos segurados empregados (8% - alíquota mínima), incidentes sobre os valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados, no valor consolidado de R\$779.294,86;

Consta do relatório fiscal (e-fls. 21 a 122) que:

(a) A Santa Barbara S/A é sociedade anônima de capital fechado, cujo objeto social é:

“a) indústria da construção civil em todas as suas modalidades, a saber: obras próprias, públicas e particulares, sejam por regime de empreitada, administração e/ou incorporação; b) comercialização de imóveis; c) a execução de serviços e obras de pavimentação, terraplenagem, saneamento básico, obras rodoviárias e de urbanização, inclusive paisagismo e serviços complementares urbanísticos; d) comércio e/ou importação de materiais, máquinas e equipamentos relacionados com a indústria da construção civil ou eletromecânica, por conta própria ou de terceiros; e) montagens industriais e serviços de projetos, consultoria e execução de instalações técnicas relacionadas à indústria, inclusive a construção civil; f) prestação de serviços delegados pelos poderes Públicos federais, estaduais e/ou municipais, sob a forma de concessão, autorização, permissão ou qualquer outra modalidade, inclusive na área de vistoria veicular, rodovias, saneamento básico, telefonia e energia elétrica; g) serviços relacionados à engenharia agrônômica em todas as modalidades, inclusive ajardinamentos urbanos; Arquitetura; Engenharia Ambiental e segurança do Trabalho”. (Art. 3º do Estatuto Social, de 01/11/2011, registrado na Junta Comercial do Estado de Minas em 05/12/2011, sob o nº 4732401.)

(b) foram emitidos termos de sujeição passivo em face da responsabilidade solidária, prevista no inciso IX do art. 30 da Lei 8.212, de 1991 e alterações e no inciso II do art. 124 da Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), existente entre as seguintes sociedades: GD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA, CNPJ: 17.501.131/0001-55; MARNO PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA, CNPJ: 01.605.470/0001-41; SANTA BARBARA CONSTRUÇÕES S/A, CNPJ: 39.809.199/0001-39; SANTA BARBARA DESENVOLVIMENTO IMOBILIÁRIO S/A, CNPJ: 42.928.218/0001-50 e a autuada, as quais pertencem ao mesmo grupo econômico, situação comprovada por possuírem os mesmos diretores (contratos sociais anexados aos autos);

(c) fatos geradores: os valores lançados referem-se às contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de segurados empregados e contribuintes individuais (diretores), que não foram declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (Gfip) e nem foram recolhidas pela autuada, tendo sido constituídas pelos levantamentos a seguir descritos, concernentes às competências 01/2008 a 12/2008:

(c.1) PAGAMENTO DE COMPLEMENTAÇÃO DO PRÓ LABORE POR NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS (NFS) – LEVANTAMENTOS PI e PI2;

(c.2) REMUNERAÇÃO PAGA POR NFS A SEGURADOS EMPREGADOS REGISTRADOS – LEVANTAMENTOS: SE e SE2;

(c.3) REMUNERAÇÃO PAGA POR NFS A SEGURADOS EMPREGADOS SEM REGISTRO – LEVANTAMENTOS SI E SI2;

(d) as remunerações foram constatadas pela auditoria fiscal em pagamentos feitos pela autuada, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas

jurídicas que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços, durante o período do lançamento.

(e) o modo de operação consistiu na formalização irregular de contratos de prestação de serviços com dezenas de segurados empregados e contribuintes individuais (diretores), sendo, em geral, com prazo indeterminado, mediante a emissão mensal de medições de serviços e emissão de notas fiscais no mês subsequente a prestação de serviços; tal conduta englobou todos os níveis hierárquicos da autuada, diretores, nível gerencial e nível operacional, desde engenheiros até técnicos de Edificações, e vinha ocorrendo, conforme contratos apresentados, ao menos desde 2002, sendo prorrogados até o período fiscalizado;

(f) essa prática ocorreu até mesmo para segurados empregados e contribuintes individuais (diretores) formalmente registrados e recebendo remuneração por folha de pagamento, sendo que muitas das pessoas jurídicas utilizadas para emissão das Notas Fiscais de Serviços (NFS) foram constituídas em datas próximas à data de assinatura dos contratos de prestação de serviços, num indício de que foram formalizadas para atender a propósito específico;

(g) pela análise da relação de benefícios concedidos aos trabalhadores da autuada, foi possível verificar que vários dos segurados empregados e contribuintes individuais constavam como beneficiários dos planos de saúde da Unimed/Allianz e como beneficiários nos planos de seguro de vida em grupo da sociedade Pasi-Vera Cruz; entretanto, analisados os lançamentos contábeis referentes àquelas prestadoras de serviços, verificou-se que os valores referentes à contrapartida dos segurados, que deveriam ter sido descontados nos seus contracheques, foram lançados nas contas contábeis 3.1.02.01.0001, 3.1.07.08.0001, 3.2.02.01.0002 e 3.1.07.08.0001, sendo estes valores deduzidos dos valores a serem pagos pela prestação de serviços das empresas, em vez serem deduzidas do valor do salário recebido pelos segurados (Anexo V a VI, fls. 131 a 203);

(h) em relação aos segurados que não tiveram seus contratos de trabalho formalizados pela autuada, a realidade da relação entre essa e as pessoas físicas remuneradas por intermédio de NFS demonstraram ser a de contrato de trabalho entre empregador e empregado, tendo sido demonstrada a ocorrência, diante dos contratos de prestação de serviços selecionados, dos pressupostos fáticos-jurídicos da relação de emprego, encontrados nos artigos 2º e 3º da CLT, ou seja:

a) pessoalidade – o empregado não tem como prestar serviço por intermédio de outrem, não pode substituir-se por outra pessoa; a obrigação é de fazer, não de delegar;

b) onerosidade – a relação de emprego é onerosa, devendo o empregador remunerar pelos serviços prestados pelo empregado;

c) não eventualidade – os serviços contratados estão direta ou indiretamente relacionados com as atividades normais da contratante;

d) subordinação jurídica – os serviços são prestados sob dependência hierárquica que implica no poder diretivo do empregador sobre o empregado, que lhe confere o direito de dirigir a prestação de serviços, dando ordens, fiscalizando, indicando métodos de trabalho e condições de execução das tarefas distribuídas.

(i) outro ponto que evidencia a existência do vínculo empregatício do profissional contratado através de pessoa jurídica é a extensão à maioria dos segurados ditos “prestadores de serviços” de benefícios oferecidos aos demais empregados da Santa Bárbara, referente à Assistência médica e ao Prêmio de Seguro de Vida em Grupo, conforme

lançamentos contábeis, constantes nos ANEXO V e ANEXO VI, extraídos das contas contábeis "3.1.02.01.0001-Ass. Med. Hosp. Odont. - Adm", "3.1.07.08.0001 - Prêmio de Seguros - Adm", "3.2.02.01.0002 - Ass. Med. Hosp. Odont. - Custo Direto obra" e "3.1.07.08.0001 - Prêmio de Seguros – obras;

(j) a atribuição dos salários de contribuição se deu com base nos valores das notas fiscais (todos devidamente confirmados nos lançamentos contábeis do sujeito passivo), por critério e método de aferição indireta, art. 33, § 3º e § 6º, e art. 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, e suas alterações, considerando que:

- a contribuinte não incluiu nas folhas de pagamento e nas Gfip os segurados empregados identificados neste procedimento fiscal;

- a autuada também não identificou e não declarou as remunerações desses segurados empregados nas folhas de pagamento e nas Gfip;

(j) o cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados foi elaborado apenas para os segurados empregados sem vínculo empregatício, aplicando-se a alíquota mínima vigente à época 8% (oito por cento), prevista no art. 20 da Lei 8.212, de 1991, tendo em vista que o salário de contribuição por empregado foi obtido por critério e método de aferição indireta;

(l) para os períodos de 01/2008 a 11/2008 foi aplicada multa previdenciária de 24%, prevista no art. 35, II, "a", da Lei 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei 9.876, de 1999 e multa referente ao por infração ao art. 32, IV e §§ 3º e 5º da Lei nº 8.212, de 1991;

(m) para as contribuições da competência 12/2008 foi aplicada a multa previdenciária de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009, por haver lançamento de ofício nesta ação fiscal, relativo à falta de recolhimento sobre os fatos geradores apurados;

(n) foi formalizada "Representação Fiscal Para Fins Penais".

A DRJ julgou a impugnação improcedente, e seu acórdão recebeu as seguintes ementas:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO
SEGURADO EMPREGADO*

São considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, quando configurados os pressupostos do Art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91.

*DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO.
COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL.*

Constatada a ocorrência de simulação, consubstanciada na utilização de empresa inexistente de fato, a fim de obter

exclusivamente a redução da carga tributária, é lícita a deconsideração do negócio jurídico e o arbitramento das contribuições devidas

Pode o Auditor Fiscal da Previdência Social desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando preenchidas as condições necessárias, conforme o Art. 33, caput da Lei nº 8.212/91 c/c o Art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição do segurado empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES.

A simples inclusão de dirigentes e administradores do Contribuinte no anexo "Relatório de Vínculos", não equivale absolutamente à atribuição de responsabilidade automática pelo crédito tributário.

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Para fixação do prazo decadencial, ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação deve-se aplicar o disposto no inciso I, do art. 173 do CTN.

ATOS ADMINISTRATIVOS. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Os atos praticados pela fiscalização, baseados em documentos e informações prestadas pelo contribuinte constituem elementos lícitos de prova, e revestem-se da presunção relativa de veracidade própria dos atos administrativos, cabendo ao sujeito passivo a produção de provas factuais hábeis a elidir tal presunção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A ciência dessa decisão ocorreu em 16/09/2014 para a autuada e para as responsáveis tributárias GD Empreendimentos e Participações Ltda. e Santa Bárbara Desenvolvimento Imobiliário S.A. (e-fls. 2005, 2007 e 2009). As responsáveis tributárias Marno Participações Societárias Ltda. e Santa Bárbara Construções S.A. foram objeto de intimação por edital eletrônico publicado, para ambas, em 29/09/2014, com ciência em 14/10/2014 (e-fls. 2016 e 2017).

Em 15/10/2014, foi apresentado recurso voluntário, apenas pela contribuinte, sendo alegado, em síntese, que (e-fls. 2018 a 2034):

(a) há decadência do crédito tributário, uma vez que os períodos de apuração referem-se a 01/2008 a 12/2008 e a ciência ocorreu em 18/12/2013;

(b) somente é possível a imputação da responsabilidade aos administradores, se constatado que concorreram com a prática de atos ilícitos ou com excesso de poderes, nos termos do art. 135, III, do CTN, não sendo possível essa imputação pelo mero não pagamento do tributo, como foi feito no caso concreto, inexistindo, portanto, elemento essencial para extensão de responsabilidade aos administradores; a extensão da responsabilidade tributária ao administrador por lei ordinária em afronta ao art. 135 do CTN é desprovido de amparo jurídico;

(c) não está entre as atribuições do Auditor Fiscal da Receita Federal a fiscalização da existência ou não de relação de emprego, em inteligência ao art. 6º da Lei 10.593, de 2002, que dispõe sobre a reestruturação da Carreira de Auditor Fiscal;

(d) o fato de ter como diretor/funcionário um sócio de uma sociedade que lhe presta serviço não tem o condão de ensejar o reconhecimento de relação de emprego, sendo que tal fato pode até ser imoral, mas não ilegal; a relação entre particulares é regida pela máxima de que o que não está prescrito em lei é lícito, ao contrário dos entes públicos, que só podem fazer o que a lei determina;

(e) as afirmações da Auditoria não passam de meros indícios e presunções, tendo em vista que as pessoas jurídicas são autônomas, distintas e independentes umas das outras, estando todas elas em plena atividade, ou, ao menos é o que ocorre na época narrada no auto de infração, cada qual possuindo contrato, quadro social, faturamento e quadro de funcionários próprios devidamente registradas nos órgãos competentes e arcando em nome próprio com todas as obrigações assumidas; não se sabe embasado em que a auditora fiscal afirmou que a emissão de notas fiscais sequenciais pressuporia o pagamento de acerto e de 13º salário;

(f) diante da inexistência de relação de emprego e, conseqüentemente, de pagamentos em contrapartida dessa, não há falar em fato gerador de contribuição previdenciária, devendo ser cancelado o auto de infração.

O pedido consiste no provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator João Bellini Júnior

O recurso voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

Da responsabilidade dos administradores

A contendor alegou somente ser possível a imputação da responsabilidade aos administradores se constatado que esses concorreram com a prática de atos ilícitos ou com excesso de poderes, nos termos do art. 135, III, do CTN, não sendo possível essa imputação pelo mero não pagamento do tributo.

Porém, essa matéria é estranha ao procedimento fiscal, uma vez que, como relatado, não foi atribuída qualquer responsabilidade aos administradores, mas, tão somente, às seguintes sociedades: GD Empreendimentos e Participações Societárias Ltda., CNPJ: 17.501.131/0001-55; Marno Participações Societárias Ltda., CNPJ: 01.605.470/0001-41; Santa Barbara Construções S.A., CNPJ: 39.809.199/0001-39; Santa Barbara Desenvolvimento Imobiliário S.A., CNPJ: 42.928.218/0001-50.

Ademais, ser relacionado no relatório de vínculos não significa ter sido caracterizado como corresponsável tributário. Nesse sentido, a Súmula CARF 88:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

DAS ATRIBUIÇÕES DO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL

É alegado não estar entre as atribuições do Auditor Fiscal da Receita Federal a fiscalização da existência ou não de relação de emprego. Tal matéria já foi objeto de análise por esta turma no julgamento do Acórdão 2301-004.536, sessão de 08 de março de 2016, na qual, reconheceu, por unanimidade, que o Fisco, por meio de Auditor Fiscal da Receita Federal, pode afastar a eficácia do contrato de trabalho autônomo e enquadrar os trabalhadores como segurados empregados como decorrência lógica das atribuições inerentes à competência para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social. Reporto-me ao voto condutor, de lavra da conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, do qual assumo as razões como se minhas fossem:

Mais uma vez valho-me dos fundamentos expostos pelo Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo sobre o tema, no acórdão já referido (acórdão nº 2402-004.380, sessão de 04/11/2014), cujas razões de decidir adoto aqui:

De mais a mais, a legislação tributária, expressamente, confere atribuição à autoridade fiscal para impor "sanções" sobre os atos ilícitos e viciados verificados no sujeito passivo, permitindo a aplicação da norma tributária material, conforme regras previstas nos artigos 142 e 149, inciso VII, ambos do CTN, ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco-Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar o real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, e, para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos, em que se vislumbra manobras e condutas demonstradas ilegais, com intuítos inequivocamente evasivos.

Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

I - quando a lei assim o determine; (...)

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

...

Além da outorga de poderes explícitos ao Fisco para identificar o real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, nos termos do art. 142 do CTN, supõe que se reconheça, ainda que por implicitude, à autoridade responsável pelo lançamento fiscal a titularidade de meios destinados a viabilizar a concretude da regra prevista no art. 149, inciso VII, do CTN, permitindo, assim, que se confira efetividade aos fins legais nessa empreitada de caracterizar a real sujeição passiva da obrigação tributária decorrente de fraude ou simulação objetiva. Se assim não fosse esvaziar-se-iam, por completo, as atribuições legais expressamente concedidas ao Fisco em sede de lançamento fiscal de ofício oriundo do fato de que o sujeito passivo agiu com fraude ou simulação.

Insta mencionar ainda que, ao considerar o real sujeito passivo da relação tributária, o Fisco não está aplicando a regra prevista no art. 116 do CTN – nem está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil – já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária e tributária, e encontra respaldo legal nesses artigos 142 e 149, inciso VII, do CTN.

Ademais, a verificação do enquadramento feito pela empresa em relação aos segurados que lhe prestam serviços é decorrência lógica das atribuições inerentes à competência para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social.

Verificando, a autoridade fiscal, que o trabalhador desempenha suas atividades com a presença de todos os elementos característicos da condição de empregado para fins previdenciários, previstos no art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91, regulamentado pelo art. 9º, inciso I, do RPS/99, aprovado pelo

Decreto 3.048/99, deve desconsiderar o vínculo pactuado, se em desacordo com a realidade, conforme autorizado pelo § 2º do artigo 229 do RPS/99:

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 1999)

O STJ, ao analisar a questão, já se manifestou no mesmo sentido:

ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. INSS. COMPETÊNCIA. FISCALIZAÇÃO. AFERIÇÃO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes fiscais tem competência para reconhecer vínculo trabalhista para fins de arrecadação e lançamento de contribuição previdenciária, não acarretando a chancela aos direitos decorrentes da relação empregatícia, pois matéria afeta à Justiça do Trabalho. 2. O agente fiscal do INSS exerce ato de competência própria quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados a autônomos, por considerá-los empregados, podendo chegar a conclusões diversas daquelas adotadas pelo contribuinte. 3. À evidência, o IAPAS ou o INSS, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte 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. O juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestada, seja administrativamente, seja judicialmente (REsp nº 515.821/RJ, Relator Ministro Franciulli Netto, publicado no DJU de 25.04.05). (STJ, 2ª T., REsp 575.086/PR, Min. Castro Meira, mar/06) (gn) (Grifou-se.)

Da decadência

A recorrente alega ter ocorrido a decadência do crédito tributário, uma vez que os períodos de apuração referem-se a 01/2008 a 12/2008 e a ciência ocorreu em 18/12/2013.

Não lhe assiste razão.

Como já referido, os valores lançados referem-se às contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de segurados empregados e contribuintes individuais (diretores), que não foram declaradas em Gfip e nem foram recolhidas pela autuada.

As remunerações foram constatadas em pagamentos feitos pela recorrente, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços, durante o período do lançamento.

O modo de operação consistiu na formalização irregular de contratos de prestação de serviços com dezenas de segurados empregados e contribuintes individuais (diretores), sendo, em geral, com prazo indeterminado, mediante a emissão mensal de medições de serviços e emissão de notas fiscais no mês subsequente a prestação de serviços; tal conduta englobou todos os níveis hierárquicos da autuada, a começar pelos diretores, passando pelo nível gerencial (gerentes de contratos) e chegando ao nível operacional, desde engenheiros até técnicos de edificações, e vinha ocorrendo ao menos desde o ano de 2002.

Não resta dúvida que tal conduta caracteriza o dolo de sonegação das contribuições previdenciárias. Tanto é assim que a fiscalização elaborou “Representação Fiscal Para Fins Penais” versando, “em tese”, sobre os crimes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, III, do Decreto-Lei 2.848 de 1940 – Código Penal) e/ou contra a ordem tributária (art. 1º da Lei 8.137, de 1990).

Pois bem, “caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN”. (Súmula Carf 72.)

Sendo os fatos atinentes ao ano-calendário 2008, o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o tributo poderia ser lançado é 1º/01/2009, para os meses de janeiro a novembro de 2008 e 1º/01/2010 para o mês de dezembro de 2008.

Tendo a ciência do auto de infração ocorrido em 18/12/2013 (e-fl. 03), não ocorreu a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário, cujo termo final, no caso concreto, ocorreu em 31/12/2013 (períodos de apuração de 1º/01/2008 a 30/11/2008) e 31/12/2014 (período de apuração dezembro de 2008).

Interposição de pessoa jurídica Caracterização de segurados empregados e contribuintes individuais

O lançamento das contribuições previdenciárias decorre da desconsideração de pessoas jurídicas prestadoras de serviços à contribuinte, cujos trabalhadores foram caracterizados como segurados empregados (caso dos funcionários) e contribuintes individuais (caso dos diretores) da autuada. As contribuições devidas foram apuradas por aferição indireta, com base no valor das notas fiscais de prestação de serviço emitidas por tais pessoas jurídicas, em conformidade com os valores lançados na escrituração contábil da autuada.

É afirmado que (a) o fato de ter como diretor/funcionário um sócio de uma sociedade que lhe presta serviço não tem o condão de ensejar o reconhecimento de relação de emprego; (b) as afirmações da auditoria não passam de meros indícios e presunções, tendo em vista que as pessoas jurídicas são autônomas, distintas e independentes umas das outras,

estando todas elas em plena atividade na época narrada no auto de infração; (c) diante da inexistência de relação de emprego e, conseqüentemente, de pagamentos em contrapartida dessa, não há falar em fato gerador de contribuição previdenciária.

Por primeiro, ressalto que no caso concreto, estamos diante de diversos indícios concordantes, os quais são prova, na lição do paradigmático Acórdão CSRF/01-02.743, que evocando jurisprudência do Supremo Tribunal Federal citada por Hely Lopes Meirelles, demonstra a um só tempo o entendimento doutrinário, judicial e administrativo acerca da matéria:

*“Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que “indícios vários e concordantes são prova”, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado”. (STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo, Malheiros, 22^a ed., 1997, p. 97.) (Grifou-se.)*

A seu turno, a legislação previdenciária, pela Lei 8.212, de 1991, art. 33, §§ 3º e 6º, e no Decreto 3.048, de 1999 (Regulamento da Previdência Social – RPS), arts. 229, § 2º, 233 e 235 é explícita ao atribuir à fiscalização o poder de (a) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (b) 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:

Lei 8.212, de 1991

Art. 33

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (no mesmo sentido, o art. 233 do RPS)

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (Grifou-se.) (no mesmo sentido, o art. 235 do RPS)

Decreto 3.048, de 1999

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 1999) (Grifou-se.)

No caso concreto, como relatado, foram levantados indícios, apurados fatos e restou demonstrado por provas que a autuada recorreu à prática da contratação de dezenas de trabalhadores, utilizando-se da sistemática irregular de elaboração de contratos de prestação de serviços com pessoas jurídicas constituídas pelos próprios sócios para mascarar verdadeiras relações de emprego, bem como para complementar a remuneração dos contribuintes individuais (diretores) e dos segurados empregados registrados, não submetendo esta remuneração à incidência das contribuições incidentes. Os elementos caracterizados dessas irregularidades estão minuciosamente descritos das fls. 21 a 102, das quais extraio os excertos a seguir, como elementos de meu convencimento.

- O contrato social da autuada define no art. 17 que: “os diretores perceberão remuneração de acordo com os critérios providos pela Assembléia Geral, observados os limites e condições firmados em lei”. Para o período fiscalizado, as atas de reunião do Conselho de Administração fixaram o valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) para a remuneração global dos diretores, o qual deveria ser reajustado em conformidade com o disposto na legislação aplicável à correção dos salários e consoante os critérios de periodicidade adotados pela política salarial da autuada, incumbindo à diretoria proceder a sua distribuição entre seus membros. Porém, no período fiscalizado foi constatado que apenas o Diretor Presidente, Sr. Marcelo Dias, recebeu o pagamento do pró-labore com o valor condizente com a responsabilidade do cargo.
- No pagamento da remuneração dos demais diretores, Rodrigo Carneiro de Mendonça Torres, Eduardo Assis Marini e Djaniro da Silva, foi adotada a prática irregular de parte da remuneração do pró-labore ser paga de forma indireta, por meio da emissão de notas fiscais de serviços, simultaneamente ao pagamento do pró-labore devido a seu registro formal como diretores. Dessa forma, apenas uma parcela do pró-labore foi regularmente paga através das folhas de pagamento e teve as respectivas contribuições previdenciárias recolhidas; outra parcela, objeto dos auto de infração, em valores mais substanciais, foi paga indiretamente pela emissão de notas fiscais das sociedades RCMT Engenharia Ltda., Marine Assessoria Empresarial Ltda., e DJ Engenharia e Consultoria SC Ltda. (das quais os segurados são sócios), e, portanto, não foi oferecido a tributação.
- Foi verificado – pela consulta aos sistemas de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) – que praticamente toda a receita declarada dos prestadores de serviços (segurados empregados e contribuintes individuais) é oriunda de serviços prestados com exclusividade à Santa Bárbara S.A. De regra, as notas fiscais de serviços das prestadoras de serviços foram emitidas com numeração sequencial, denotando que a prestação de serviços foi feita de forma exclusiva e ininterrupta, tendo sempre como tomador dos serviços a própria autuada.
- No período fiscalizado nenhuma das pessoas jurídicas relacionadas pela fiscalização contratou empregados, o que demonstra que o trabalho foi prestado pessoalmente pelos sócios.

- Além disso, de regra, as notas fiscais de serviços das prestadoras de serviços foram emitidas com numeração sequencial, denotando que a prestação de serviços foi feita de forma exclusiva e ininterrupta, tendo, sempre como tomador dos serviços a própria atuada.

- Em diversos casos, além das notas fiscais emitidas mensalmente, referentes aos salários dissimulados, houve emissão extra de duas notas fiscais emitidas em 20 e 22 de dezembro dos anos de 2008 e 2009, o que é condizente com as parcelas da gratificação natalina. Uma primeira nota era emitida no mesmo dia do mês e com o mesmo valor fixo conforme estipulados no contrato de prestação de serviços e a segunda nota era emitida no final de dezembro, com valor mais elevado, o que indica provável pagamento da gratificação natalina, e, em alguns casos, o pagamento de férias ao segurado.

- Vários dos segurados empregados e contribuintes individuais, constavam como beneficiários dos planos de saúde da Unimed/Allianz e dos planos de seguro de vida em grupo Pasi-Vera Cruz; entretanto, analisados os lançamentos contábeis referentes àquelas prestadoras de serviços, verificou-se que os valores referentes à contrapartida dos segurados, que deveriam ter sido descontados nos seus contracheques, foram deduzidos dos valores a serem pagos pela prestação de serviços das empresas (foram lançados nas contas contábeis 3.1.02.01.0001, 3.1.07.08.0001, 3.2.02.01.0002 e 3.1.07.08.0001).

- Na análise das planilhas nominadas “colaboradores seguro de vida Chubb” de vencimento em 30/01/2008, 31/01/2008 e 30/06/2008, fornecidas pela atuada em atendimento ao TIF-11, de 28/11/2013, (fls. 238/240), há uma coluna discriminando o salário do "Colaborador". Tais "colaboradores" na realidade se referem a muitos dos segurados citados no relatório fiscal, sendo que os valores constantes na coluna SALÁRIO são bem superiores ao salário constante nas folhas de pagamento/GFIP apresentadas, mas próximos ao valor da soma dos salários pagos como empregados formalmente registrados e do valor recebido através da emissão de notas fiscais de serviços (fls. 238 a 240).

- No caso das prestadoras de serviços, a maioria de assessoria e consultoria, tais remunerações fixas mensais repetem-se por prazo indeterminado, sendo reajustadas na mesma época dos dissídios da categoria dos empregados da atuada e geralmente sendo interrompidas quando há a rescisão contratual do segurado do quadro funcional da atuada ou por contratação do prestador como empregado. Tal conduta, como já referido, (a) engloba todos os níveis hierárquicos da atuada, a começar pelos diretores, passando pelo nível gerencial de gerentes de contratos e chegando ao nível operacional, desde engenheiros até técnicos de edificações e (b) vem de longa data, visto que foram apresentados contratos com data do ano de 2002, prorrogados até o período fiscalizado.

- Conforme já mencionados, muitas das pessoas jurídicas utilizadas para emissão das notas fiscais de serviços foram constituídas em datas próximas à data de assinatura dos contratos de prestação de serviços.

- Os contratos de prestação de serviços são padrão, têm o mesmo conteúdo, cláusulas comuns, em geral prazo de vigência indeterminado, descrição do objeto feita de forma genérica e superficial. Os prestadores de serviços são exclusivamente os sócios ou titulares das pessoas jurídicas, que não contratam empregados, e que na prática prestaram serviços de forma exclusiva ao sujeito passivo.

- Em relação aos segurados que não tiveram seus contratos de trabalho formalizados pela atuada, a realidade da relação entre a Santa Bárbara S.A. e as dezenas

de pessoas físicas remuneradas por intermédio de notas fiscais (“prestadores de serviços”) é a de contrato de trabalho entre empregador e empregado, sendo verificada a ocorrência dos seguintes pressupostos fáticos-jurídicos da relação de emprego, elencados nos arts. 2º e 3º da CLT:

(a) personalidade – a prestação dos serviços é feita por pessoas físicas, representadas por profissionais da área de engenharia e atividades correlatas, contratadas sob o manto de pessoas jurídicas; a prova da personalidade é demonstrada pela própria relação fornecida pelo sujeito passivo em 28/11/2013, mediante intimação através do TIF-10, de 17/10/2013, onde identifica os nomes das pessoas físicas responsáveis pela prestação de serviços relacionando-os com as correspondentes pessoas jurídicas identificadas pelo CNPJ, responsáveis pela emissão das notas fiscais de serviços; a prestação pessoal é também corroborada pelas notas fiscais de serviços apresentadas, onde consta expressamente a identificação da pessoa física responsável pela prestação dos serviços escrita à mão no corpo da nota; a personalidade fica também evidenciada quando a autuada estende diretamente às pessoas físicas o benefício de seguro de vida e de plano de assistência médica concedidos aos empregados regularmente contratados, por força de convenções coletivas de trabalho; para alguns segurados também é oferecido benefício de auxílio educação; a personalidade também está demonstrada pelos inúmeros casos de empregados e contribuintes individuais (diretores) que são remunerados concomitantemente sob as normas da CLT e adicionalmente por intermédio por pessoas jurídicas: o próprio sujeito passivo reconhece a condição de empregado do prestador dos serviços ao formalizar seu contrato de trabalho;

(b) não eventualidade – autuada, como visto, tem como objeto a prática serviços de engenharia de construção civil em diversas áreas, envolvendo, dentre outros, a indústria da construção civil em todas as suas modalidades; são esses os trabalhos executados pelos contratados como "prestadores de serviços", consistindo no próprio objeto econômico da autuada, como pode ser visto na discriminação dos serviços contidos nas notas fiscais das PJ e nas cláusulas contratuais; ademais, a prestação de serviços é realizada com habitualidade o que se comprova através da emissão de medições de serviços mensais e da emissão das notas fiscais correspondentes, sequencialmente; os contratos são firmados por período indeterminado ou, quando firmados com prazo determinado, foram sendo prorrogados por termos aditivos; foram encontrados contratos em vigor desde 2002, apontando a necessidade permanente da contratação deste profissionais;

(c) onerosidade – as notas fiscais de serviços através das quais foram remunerados os segurados empregados e contribuintes individuais (diretores) irregularmente contratados encontram-se devidamente contabilizadas em diversas contas de despesa; esses valores constituem os salários de contribuição dos segurados empregados e contribuinte individuais irregularmente remunerados através da emissão da referidas notas fiscais;

(d) subordinação – é incontestável a subordinação hierárquica, uma vez que os segurados empregados recebem a determinação da autuada, tanto dos serviços a serem executados quanto do prazo de execução; os serviços a serem realizados são os contratados com os clientes do sujeito passivo e muitas vezes constam expressamente dos contratos de prestação de serviços firmados com a autuada e que mascaram a relação de emprego existente; tais contratos são uniformes, têm o mesmo padrão, conteúdo,

cláusulas e outras características, o que, por si só, denuncia a subordinação hierárquica, uma vez que, no universo de dezenas de contratos, em nenhum deles os contratados tiveram possibilidade de colocar quaisquer particularidades ou especificidades na prestação dos serviços; apesar da gama variada de serviços prestados, a regra rígida é imposta a todos, pela subordinação a que estão sujeitos; incontestável também a subordinação jurídica: as ordens são expedidas pela autuada aos profissionais executores dos serviços, com indicação das atividades a serem executadas que são as previstas nos contratos entre a autuada e seus clientes, além das previsões contratuais impostas.

Em suma, os elementos fáticos probatórios dos autos não foram afastados pela recorrente e são suficientes para demonstrar que os prestadores de serviços relacionados na autuação eram, de fato, empregados e contribuintes individuais (diretores) vinculados à recorrente.

Conclusão

Voto, portanto, por (a) REJEITAR as preliminares, e no mérito, (b) NÃO RECONHECER a decadência do crédito tributário e, nas demais questões, (c) NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior
Relator