



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.721033/2018-52  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 2301-010.623 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de julho de 2023  
**Embargante** CONGRESERV CONCRETO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2003 a 28/02/2004

EMBARGOS ACOLHIDOS. OMISSÃO VERIFICADA.

De acordo com o art. 65 e 66 do RICARF, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. No caso, o relatório, decisão e fundamentos estão em perfeita consonância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para, sanando os vícios apontados, rerratificar o Acórdão nº 2301- 009.570, em 04/10/2021, sem efeitos infringentes, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Joao Mauricio Vital (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-010.623 - 2ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.721033/2018-52

## Relatório

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção exarou o Acórdão n.º 2301-009.570, em 4/10/2021 (efls. 2.785 a 2,810), conforme ementas a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA - Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA - Constatada as hipóteses descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa de ofício terá seu percentual duplicado.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO - Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

LEGITIMIDADE. INTERESSE DE AGIR. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A impugnante não possui interesse de agir, nem legitimidade de parte, para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco à pessoa física, que não interpôs impugnação.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL. NÃO VINCULANTE. A autuada não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este colegiado.

LANÇAMENTO. PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECONHECIMENTO DA RELAÇÃO TRABALHO. A desconsideração da personalidade jurídica se constitui fenômeno decorrente de pronunciamento judicial, tendo cabimento em situações específicas, não adequadas ao ato administrativo de lançamento. Não configura desconsideração da personalidade jurídica o afastamento que se faz em relação ao contrato civil de prestação de serviços, reconhecendo-se a condição de segurado empregado.

A parte dispositiva foi assim redigida:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar, e no mérito, por maioria de votos em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal (relatora) e Mauricio Dalri Timm do Valle, que deram parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de 150% para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 03/12/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem efl. 2.824), apresentando, antes mesmo desta data, em 23/11/2021 (Termo de Solicitação de Juntada efl. 2.812), os Embargos de Declaração de efls. 2.814 a 2.818.

### **(a) Da omissão do acórdão em relação à sustentação oral efetuada pela patrona da embargante**

A embargante alega que houve omissão na formalização do voto pela conselheira relatora uma vez que não constou a sustentação oral realizada pela sua patrona, no dia do julgamento. Salienta que tal informação constou apenas na ata, sendo omitida do acórdão embargado.

Todavia, ao contrário do que pleiteia a embargante, a ocorrência de sustentação oral não é informada no acórdão, devendo constar apenas da Ata da Sessão de Julgamento. Portanto, não há que se falar em omissão no acórdão embargado. Sem razão à embargante.

**b) Da omissão em relação à invasão da competência da Justiça do Trabalho pela autoridade fazendária**

A embargante alega que o acórdão restou omissos quanto à argumentação trazida em recurso voluntário de que a fiscalização, ao efetuar o lançamento desconsiderando as prestações de serviço efetuadas para a embargante, invadiu a competência da Justiça do Trabalho.

Da leitura do inteiro teor do acórdão, verifica-se que assiste razão à embargante. Embora a matéria tenha sido aventada no recurso voluntário (item 8.1. Da Impossibilidade de se Presumir a Existência de suposto Vínculo entre a RECORRENTE e as CONTRATANTES, sob pena de invasão da competência da Justiça do Trabalho - efls. 2.773 e ss) não há no voto condutor do acórdão qualquer manifestação a essa matéria, restando demonstrada a omissão alegada.

**c) Da omissão em relação à observância do art. 129 da Lei nº 11.196/05**

A embargante alega que o acórdão foi omissos em relação ao argumento trazido em recurso voluntário quanto à necessidade de observância do art. 129 da Lei nº 11.196/05 para fins da constituição do crédito tributário ora analisado.

Da leitura do inteiro teor do acórdão, verifica-se que assiste razão à embargante. Embora a matéria tenha sido aventada no recurso voluntário (item 8.2. Artigo 129 da Lei nº 11.196/05 - efls. 2.777 e ss) não há análise da matéria pelo acórdão embargado, restando demonstrada a omissão alegada.

**d) Da omissão em relação à aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN**

A embargante também alega a existência de omissão no acórdão em relação ao argumento trazido em recurso voluntário quanto à impossibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN ao lançamento fiscal, por falta de regulamentação da norma legal.

Da leitura do inteiro teor do acórdão, verifica-se que assiste razão à embargante. Embora a matéria tenha sido aventada no recurso voluntário (item 8.3. Da inexistência de Fundamento legal para a desconsideração dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas à RECORRENTE. - efls. 2.782 e ss) não há análise da matéria pelo acórdão embargado, restando demonstrada a omissão alegada.

Diante do exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, dou seguimento parcial aos Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte, em relação aos itens b) omissão em relação à invasão da competência da Justiça do Trabalho pela autoridade fazendária; c) omissão em relação à observância do art. 129 da Lei nº 11.196/05; e d) omissão em relação à aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Encaminhe-se à conselheira relatora Fernanda Melo Leal para inclusão em pauta de julgamento.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2301-010.623 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.721033/2018-52

## Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora. Os embargos são tempestivos, portanto dele conheço.

Entendo, conforme clara e objetivamente exposto do relatório acima, que os Embargos foram acolhidos para que sejam sanadas as omissões contidas no acórdão 2301-009.570. Sendo assim, passo a sanar tais vícios.

### **Da omissão em relação à invasão da competência da Justiça do Trabalho pela autoridade fazendária**

A embargante alega que o acórdão restou omisso quanto à argumentação trazida em recurso voluntário de que a fiscalização, ao efetuar o lançamento desconsiderando as prestações de serviço efetuadas para a embargante, invadiu a competência da Justiça do Trabalho.

Entendo ser absolutamente possível que a autoridade fiscal, no exercício das duas funções, analise questões trabalhistas quem tem intersecção com questões fiscais.

O próprio TST decidiu, em sentença proferida em abril de 2022 RR-1000028-05.2018.5.02.0465, que Auditor Fiscal tem competência para reconhecer a existência de relação de emprego e, por consequência, proceder à autuação da empresa e aplicar as multas decorrentes. Na interpretação do colegiado, o Auditor possui atribuição funcional para avaliar a existência de vínculo empregatício nos estabelecimentos que fiscaliza, sem prejuízo da competência da Justiça do Trabalho.

A fiscalização apura a existência de trabalhadores prestando serviços na atividade-fim da empresa com subordinação, habitualidade e pessoalidade, o que comprovaria o vínculo empregatício. O artigo 628 da CLT confere competência ao Auditor Fiscal, em sede administrativa, para apurar a existência de relação de emprego, bem como para lavrar o auto de infração correspondente. Essa atividade não se confunde com a atuação da Justiça do Trabalho, pois permanece resguardado o direito da parte autuada de recorrer ao Poder Judiciário para discutir a legalidade da penalidade administrativa.

Noutro giro, também o CARF já invalidou autuação fiscal que cobrava contribuição previdenciária após decisão da Justiça do Trabalho não reconhecer vínculo trabalhista.

A auditoria-fiscal tributária, empreendida com base no artigo 142 do CTN e realizada com observância das pertinentes disposições legais, Decreto nº 70.235, exige a análise das mais diversas hipóteses legais de incidência tributária (cada uma delas com suas premissas, disposições, regras e condições específicas), constituindo um procedimento dinâmico e complexo, que naturalmente envolve conceitos e institutos jurídicos, que não são necessariamente próprios e específicos do Direito Tributário, em cujo contexto, aliás, dá-se a aplicação das regras contidas nos artigos 107 a 111 do CTN.

Neste contexto dá-se, por exemplo, a análise de contratos e a classificação dos atos jurídicos praticado, o que invariavelmente envolve questões complexas, dadas as mais diversas possibilidades de realização dos negócios.

Tomemos o exemplo da análise da contratação de serviços. A depender dos serviços e da conveniência das partes, os serviços podem ser executados nas dependências do contratante ou do contratado. Podem envolver ou não o fornecimento de equipamentos e materiais por um ou pelo outro. Os serviços podem ser de necessidade permanente ou eventual de quem contrata. A determinação do pagamento pode ser direta e imediata, mas pode depender de fatos e condições supervenientes.

Enfim, são inumeráveis as possibilidades e variantes possíveis, que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil enfrenta, ao analisar a eventual possibilidade da ocorrência, por exemplo, de determinada hipótese de incidência tributária.

Sendo o Direito uma ciência, dotada de um conjunto orgânico e harmonioso de princípios e regras, decorrentes das disposições constitucionais ou legais específicas, não é possível admitir, a menos que se inviabilize o ordenamento jurídico, que um de seus ramos esteja submetido ao prévio conhecimento ou disposição de outro (na forma de prévias decisões judiciais específicas), sob pena de ficar absolutamente inviabilizada a administração pública. O Direito Tributário e o Direito Administrativo, assim como a Administração Tributária Federal, regem-se por princípios e disposições legais próprias e específicas.

Por consequência, os agentes públicos, que se encontram vinculados a obrigações funcionais e dotados de prerrogativas legais inerentes às correspondentes funções, atribuições e competências, devem praticar seus atos de ofício, estritamente balizados e limitados pelas respectivas disposições legais, independentemente de consultas ou decisões proferidas com base em outros ramos do Direito, excetuando-se, é óbvio, hipóteses legais específicas, devidamente presentes e demonstradas no caso concreto, em cujo contexto impõe-se necessariamente, é óbvio, o atendimento das regras e formalidades legais atinentes ao ato administrativo.

Sendo assim, entendo não ter ocorrido qualquer quebra de competência pelo Auditor fiscal, no presente caso.

#### **Da omissão em relação à observância do art. 129 da Lei nº 11.196/05**

A embargante alega que o acórdão foi omissivo em relação ao argumento trazido em recurso voluntário quanto à necessidade de observância do art. 129 da Lei nº 11.196/05 para fins da constituição do crédito tributário ora analisado.

O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 nasceu como uma dupla-hélice: de um lado é norma que reforça a permissão de liberdade do contribuinte organizar da melhor forma seus negócios; de outro proíbe o abuso da personalidade jurídica, consubstanciado na confusão patrimonial ou desvio de finalidade (CC, artigo 50). É norma permissiva e proibitiva ao mesmo tempo

Em poucas palavras, há a liberdade de organização negocial, porém essa liberdade encontra limite na confusão patrimonial e no desvio de finalidade da pessoa jurídica, sendo que, hoje, o desvio de finalidade se consubstancia legalmente apenas no intuito de lesar credores ou praticar atos ilícitos.

De todo modo, hoje prevalece a competência da RFB para desconsiderar o vínculo pactuado e configurar a relação de emprego quando constatar e provar a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego.

Nessas circunstâncias, provados os requisitos caracterizadores da relação de emprego, os agentes fiscais estão autorizados a lançar o tributo (art. 142 do CTN) e, por consequência, podem lavrar os autos de infração (AI) correlatos, cobrando as contribuições previdenciárias.

De fato o Supremo Tribunal Federal reconheceu não ofender a Constituição Federal a prática de contratar pessoa jurídica, inclusive para executar atividade fim – principalmente ao entender ser constitucional o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

Está claro que há permissão de contratar pessoa jurídica e a proibição está na possível fraude ou simulação de uma terceirização que na verdade esconde uma contratação típica da CLT com vínculo empregatício.

Os artigos 2º e 3º da CLT, ao definirem a relação de emprego, preveem que esta é caracterizada pela presença de cinco requisitos elementares: (i) trabalho prestado por pessoa física, (ii) pessoalidade, (iii) natureza não eventual, (iv) trabalho prestado sob dependência deste (subordinação) e (v) onerosidade.

Por sua vez, o artigo 9º da CLT torna nulo atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos da CLT. Não existindo, pois, a presunção da configuração do vínculo empregatício, este deve ser comprovado mediante a presença simultânea dos 5 requisitos configuradores da relação de emprego.

O próprio CARF exonera contribuintes quando provado que o auditor fiscal não teve sucesso na demonstração dos requisitos caracterizadores da relação de emprego.

A fraude se configura quando, ante uma relação contratual com tais características o empregador exige que o funcionário constitua uma pessoa jurídica para que este possa trabalhar, ou os contratantes se utilizem de uma pessoa jurídica interposta, constituída com a finalidade exclusiva de tal prática, visando reduzir encargos trabalhistas e custos tributários.

Assim, a prática de conduta tendente a maquiagem a relação de emprego para atender interesses dos envolvidos é que é vedada pelo ordenamento jurídico. Nesse caso todos os envolvidos se beneficiam. A empresa se beneficia com a potencialização de lucros e resultados financeiros, livrando-se de encargos decorrentes das relações trabalhistas como contribuição previdenciária e FGTS.

Já a pessoa física se beneficia porque receberá remuneração livre dos descontos previdenciários. A despeito de haver um lucro imediato por parte da pessoa física executora do serviço, esta é a maior prejudicada, pois perde os direitos trabalhistas (ex: DSR, horas extras, férias, 13º salário, verbas rescisórias e FGTS) e previdenciários, na medida em que a não incidência dos tributos lhe privará do usufruto dos benefícios previdenciários futuros.

A redução dos direitos sociais garantidos na Constituição Federal é inadmissível. A necessidade de preservar a Previdência Social, que é financiada pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, é real.

Sendo assim, entendo que não houve qualquer violação ou desconsideração da constitucionalidade do art 129, retromencionado. Apenas não foi considerada a sua aplicação, no presente caso, tendo em vista a ESSÊNCIA sobre a forma,

## **Da omissão em relação à aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN**

A embargante também alega a existência de omissão no acórdão em relação ao argumento trazido em recurso voluntário quanto à impossibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN ao lançamento fiscal, por falta de regulamentação da norma legal.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.446 questionava a constitucionalidade do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que permite a desconsideração de atos e negócios jurídicos simulados.

Esta decisão apenas explicitou o que já está previsto no ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, que é lícito ao contribuinte buscar economia fiscal. O ilícito ocorre quando atos ou negócios jurídicos são praticados com a intenção de dissimular ou ocultar o fato gerador. “Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária”, afirmou a relatora em seu voto.

No presente caso, ficou absolutamente comprovado que as conclusões da Fiscalização foram baseadas em amplo trabalho investigativo, constante em diligências, depoimentos e consultas a sistemas, cujos resultados são descritos no Relatório e constantes da farta documentação anexada ao Processo. De sua parte, a ora Embargante questiona as conclusões da Fiscalização, contudo não apresenta documentação comprobatória de suas afirmações.

No presente caso não há dúvidas quanto à capitulação legal dos fatos, como dispõe o art. 112 do CTN. Como muito bem apregoado na decisão da DRJ, adotar de forma indiscriminada o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, a qualquer prestação de serviços, como se intelectuais fossem, em situação em que há relação empregatícia, tornaria inviável todo um sistema trabalhista/previdenciário constitucionalmente/legalmente constituído.

Diante dos fatos narrados no Relatório Fiscal, a Fiscalização entendeu presente, no caso concreto, o evidente intuito de fraude, além de sonegação e conluio, definidos em lei e necessário à qualificação.

Por estes motivos, associados à ampla fundamentação do Relatório Fiscal e do acórdão da DRJ, ratifico a decisão de manter o lançamento.

A análise dos pontos omissos apenas ratificam e ampliam a fundamentação da lavratura do auto, inclusive até quanto à qualificação da multa, que tinha sido afastada por mim, relatora, que restou vencida.

Sendo assim, acolho os embargos para que seja sanado o erro identificado, sem efeitos infringentes.

É como voto.

**CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de acolher os embargos, SEM efeitos infringentes, para corrigir as omissões apontadas, conforme acima exposto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal