



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

Processo n° 35554.005561/2006-17
Recurso n° 155.949 Voluntário
Acórdão n° **2401-01.501 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 1 de dezembro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente HQS CONSULTORIA EM SISTEMAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2001 a 31/12/2005

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.

O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre a remuneração de segurado empregado.

PAGAMENTO DE REEMBOLSO DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS EFETUADAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Não deve ser acatada a alegação do sujeito passivo de pagamento de natureza indenizatória decorrente do reembolso de despesas para o trabalho, quando não são apresentados os comprovantes dos dispêndios.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2001 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Assinado digitalmente em 08/12/2010 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, 08/12/2010 por ELIAS SAMPAIO FREI

RE

Autenticado digitalmente em 08/12/2010 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

Emitido em 03/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

ACORDAM os membros do colegiado da segunda seção de julgamento: I) Por maioria de votos declarar a decadência até a competência 10/2001. Votaram pelas conclusões os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, por considerarem ser irrelevante a antecipação de pagamento. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou por declarar a decadência até 11/2000. II) Por unanimidade de votos, no mérito, negar provimento ao recurso.

ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente

KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator

Participaram, do presente julgamento, o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Cleuza Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n. 37.014.505-4, lavrada contra a contribuinte acima epigrafada e cadastrada na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho. Contam do crédito a contribuição dos empregados e as contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive aquela destinada ao custeio dos benefícios acidentários, E as destinadas para outras entidades e fundos.

O crédito, consolidado em 24/11/2006, assumiu o montante de R\$ 6.756.133,65 (seis milhões, setecentos e cinquenta e seis mil, cento e trinta e três reais e sessenta e cinco centavos) e diz respeito ao período de 06/2001 a 12/2005.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 78/84, constatou-se na ação fiscal que a notificada mantinha relação de emprego com diversos segurados, que recebiam remuneração mediante pessoas jurídicas interpostas.

Afirma o fisco que a empresa, que chegou a contar com 24 empregados, foi gradativamente reduzindo o seu quadro, até que, em 10/2005, não contava com mais nenhum segurado ao seu serviço.

Sustenta-se ainda que foram transferidos para a notificada empregados de outras empresas de suposto grupo econômico, sem que os mesmos sequer tivessem tido os seus contratos de trabalho com os antigos empregadores rescindidos.

No período de 10/2003 a 12/2005 a empresa tomou serviços da Cooperativa de Trabalho e Serviços de Infra Estrutura Empresarial — COOPEROEST, fato que comprovaria que a empresa atuava com quadro de pessoal aquém de suas necessidades.

Dá-se conta da existência de grupo de empresas, do qual fazia parte a notificada, que realizava contratos de mútuo entre si, os quais eram liquidados contabilmente sem qualquer desembolso pela mutuária. Tal fato, no entender do fisco, é indicativo de que, dada a confusão patrimonial existente, haveria a criação de empresas apenas para absorver despesas daquela contra qual foi emitida a NFLD.

Afirma-se que a notificada possuía um grande número de prestadores de serviço pessoas jurídicas no comparativo com os segurados empregados, chegando-se à situação limite da empresa atuar sem empregados.

A seguir, a Autoridade Notificante enumera uma série de constatações verificadas na sua análise documental, quais sejam:

a) vários prestadores são firmas individuais constituídas por ex-empregados do grupo de empresas mencionado, as quais tiveram início de atividade, na maioria das vezes, em data próxima a rescisão de contrato de trabalho dos seus titulares;

b) as notas fiscais emitidas pelas prestadoras são seqüenciais, várias delas com início na de número 01;

c) as prestadoras localizam-se no mesmo endereço da tomadora, mudando apenas o número da sala, e não possuíam empregados;

d) não houve a retenção da contribuição previdenciária, prevista no art. 31 da Lei n. 8.212/1991;

e) as contratadas, além dos valores pagos através da apresentação das notas fiscais, recebiam outras vantagens, como condução, lanches e refeições, pedágio, estacionamento, combustível, auxílio-educação, correio, auxílio-celular;

f) há ainda a previsão do pagamento de bonificação, no percentual de 100% da média mensal da remuneração auferida no ano;

g) os pagamentos, eram na sua maioria, feito em nome de pessoas físicas;

Afirma que na relação entre as empresas e os segurados verificou-se a ocorrência dos pressupostos do liame empregatício: assiduidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação. Os quais passa a caracterizar com base na documentação analisada.

Ressalta que os casos em que não se identificou cumulativamente os pressupostos da relação empregatícia, os valores envolvidos foram afastados do levantamento.

O fisco informa que foram tomadas como base de incidência das contribuições os valores das notas fiscais, somados às vantagens recebidas nominalmente por cada segurado.

Foram acostadas planilhas demonstrativas da caracterização dos segurados e da apuração da base de cálculo.

A empresa apresentou impugnação, fls. 586/607, cujas razões não foram acatadas pela DRJ, que declarou procedente o lançamento, fls. 1.389/1.399.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 1.407/1.420, no qual, em apertada síntese, alega que:

a) é inconstitucional a exigência do depósito prévio para garantia de instância;

b) o lançamento em questão não encontra qualquer sustentáculo fático e jurídico de qualquer relação empregatícia existente, posto que os serviços sobre os quais recai a exigência são de consultoria na implantação de softwares, que em muitos casos são repassados pela recorrente a outras empresas, sobre os quais não há incidência de contribuição previdenciária;

c) a decisão recorrida levou em conta para fundamentar a procedência do crédito apenas os argumentos expressos no relato da auditoria;

d) as conclusões da decisão recorrida quanto à evasão fiscal não devem prevalecer, uma vez que se sustentam apenas na análise dos contratos de prestação de serviço;

e) a assiduidade e a onerosidade não se aplicam somente à relação de emprego, mas estão presentes também nos contratos de empreitada;

f) a alegada constatação de subordinação entre a recorrente e suas prestadoras não passa da suposição da auditoria, haja vista que a mera existência de plano de trabalho não permite tal conclusão;

g) a existência de contratos de empreitada está bem fundamentada na documentação juntada, onde está evidenciado que os contratos de prestação de serviço foram firmados para suprir a demanda de serviços gerada pelas empresas clientes da notificada;

h) ao considerar despesas operacionais como remuneração, o fisco feriu flagrantemente a legislação previdenciária;

i) os reembolsos de despesas que foram tributados, eram previstos contratualmente;

k) os serviços em questão não estariam sujeitos à retenção de 11% sobre as faturas nos termos da IN SRP n. 03/2005.

m) a contratação de pessoas jurídicas para realização dos serviços deve-se ao fato de que esses são em sua maioria realizados por empreitada. As atividades administrativas da empresa foram objeto de terceirização;

Ao final, pede a declaração de nulidade do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade, além de que a recorrente possuía decisão judicial garantindo o seguimento do recurso independentemente de depósito prévio.

Embora não suscitada, por ser matéria de ordem pública devo me posicionar sobre a decadência do direito de lançar as contribuições em questão. Na data da lavratura, o fisco previdenciário aplicava, para fins de aferição da decadência do direito de constituir o crédito, as disposições contidas no art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, todavia, tal dispositivo foi declarado inconstitucional com a aprovação da Súmula Vinculante n.º 08, de 12/06/2008 (DJ 20/06/2008), que carrega a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

É cediço que essas súmulas são de observância obrigatória, inclusive para a Administração Pública, conforme se deflui do comando constitucional abaixo:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

(...)

Então, uma vez afastada pela Corte Maior a aplicação do prazo de dez anos previsto na Lei n.º 8.212/1991, aplica-se às contribuições a decadência quinquenal do Código Tributário Nacional – CTN. Para a contagem do lapso de tempo, a jurisprudência vem lançando mão do art. 150, § 4.º, para os casos em que há antecipação do pagamento (mesmo que parcial) e do art. 173, I, para as situações em que não ocorreu pagamento antecipado. É o que se observa da ementa abaixo reproduzida (EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL nº 674497/PR, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgamento em 05/11/2009, DJ de 13/11/2009):

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA CONSUMADA. MATÉRIA SUBMETIDA AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC (RECURSOS REPETITIVOS). OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REDISCUSSÃO DO MÉRITO. CARÁTER PROTTELATÓRIO. MULTA.

1. O aresto embargado foi absolutamente claro e inequívoco ao consignar que "em se tratando de constituição do crédito tributário, em que não houve o recolhimento do tributo, como o caso dos autos, o fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Somente nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)".

2. Devem ser repelidos os embargos declaratórios manejados com o nítido propósito de rediscutir matéria já decidida.

3. Embargos de declaração rejeitados com aplicação de multa de 1% (um por cento) sobre o valor da causa atualizado.

No caso vertente, a ciência do lançamento deu-se em 30/11/2006, fl. 149, e o período do crédito é de 06/2001 a 12/2005. Verifica-se do Relatório de Documentos Apresentados, fls. 21/25, a existência de recolhimentos no período de 06/2001 a 10/2001, pelo que se deve aplicar a regra prevista no art. 150, § 4.º, do CTN.

Diante desse cenário, deve ser excluído do crédito em razão da decadência o período de 06/2001 a 10/2001.

No mérito a questão se resume em verificar se efetivamente havia a relação empregatícia dissimulada em contratos de empreitada ou se a recorrente tem razão ao afirmar que o fisco não conseguiu demonstrar que os prestadores de serviço eram seus empregados.

Nunca é demais recapitular que, nos termos do “caput” do art. 3. da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT combinado com o “caput” do art. 2. do mesmo codex¹, os elementos fático-jurídicos componentes da relação de emprego são: trabalho não-eventual, prestado por pessoa física com personalidade, em situação de subordinação e com onerosidade.

¹ Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Tanto o Fisco quanto o recorrente admitem que na espécie se conjugaram os critérios da não eventualidade, da pessoalidade e da onerosidade. Pois bem, o fato do trabalho ser realizado durante toda execução contratual o torna não-eventual. Por outro lado, sabendo-se que as empresas prestadoras não possuíam empregados, pode-se inferir que as tarefas eram executadas diretamente pelo empresário e, por fim, a onerosidade decorre do pagamento pelos serviços prestados.

É também de se assinalar que esses três elementos são pontos de interseção entre a relação de emprego e o contrato de empreitada, haja vista que podem estar presentes em ambas as relações jurídicas, sem que essas percam as suas características.

Assim, é de se concluir que o traço distintivo entre as duas modalidades de prestação de serviço é a existência de subordinação do contratado para com o contratante.

Afirma o fisco que o fato da contratante haver fixado nas cláusulas contratuais que poderia determinar a alteração nas instruções de trabalho, indicaria que o prestador era mero executor de tarefas, decorrendo daí a subordinação.

No item 20 do relato fiscal está consignado:

“Todos os serviços, proposições e linha de atuação da CONTRATADA junto à CONTRATANTE e/ou os clientes deverão obedecer rigorosamente as normas, diretrizes e padrões de documentação e qualidade exigidos pela CONTRATANTE, bem como seu Código de Ética, cujo teor a CONTRATADA declara expressamente conhecer”

A empresa, por seu turno, assegura que a existência de normas de trabalho a serem seguidas pela contratada não desnaturaria o contrato de empreitada, uma vez que é de se esperar que num contrato desse tipo, haja sim, regras ditadas pelo contratante, todavia, tal fato não é indicativo da existência de subordinação.

De fato, nas situações em que se caracteriza um contrato de emprego mediante a análise do vínculo entre duas pessoas jurídicas, a tarefa mais árdua é trazer a lume a existência de subordinação prestador-tomador.

A solução dessas controvérsias geralmente se resolve pela avaliação minuciosa da forma como os serviços eram prestados. Nesse sentido, é curial que se analise os contratos envolvidos, ou seja, os contratos da recorrente com as suas clientes e os contratos daquela com suas supostas prestadoras de serviço.

Foram acostados três contratos firmados entre a recorrente e seus clientes, fls. 560/573, 628/636 e 637/651. Todos têm como objeto a prestação de serviço de consultoria e assessoria na área de tecnologia da informação, que é a principal atividade da empresa notificada conforme o Contrato Social, fls. 613/621.

Quanto aos contratos estipulados entre a recorrente e as suas supostas prestadoras, fls. 544/549, 550/559 e 652/659, verifica-se que os mesmos têm como objeto serviços que coincidem com a atividade principal da notificada, além de que não se tratavam de contratos de empreitada como se afirma no recurso. Vale a pena transcrever, para uma melhor visualização dos fatos, cláusulas de dois dos contratos.

CLÁUSULA 1 – OBJETO

1.1. Pelo presente Instrumento, a CONTRATANTE contrata a CONTRATADA para que esta, por intermédio de' seus sócios, empregados ou prepostos (doravante conjuntamente designados PROFissionais), preste serviços de assessoria e consultoria em informática/ à CONTRATANTE em - determinados projetos nos quais a CONTRATANTE esteja envolvida ("Projeto"), e especificamente no que: refere à consultoria em informática (SERVIÇOS) para clientes da CONTRATANTE.

CLAUSULA 1: DO OBJETO

1.1 Pelo presente contrato, a CONTRATADA prestará serviços à CONTRATANTE nas áreas de informática e Tecnologia, conforme seja solicitado peia CONTRATANTE, tais como treinamentos, análise e desenvolvimento de sistemas e documentações, desenvolvimento e manutenção de programas de computador, administração e gestão de projetos e recursos para a prestação de serviços de Informática em geral.

Ao contrário do que afirma a recorrente não se vislumbra nessas situações a ocorrência de empreitada, posto que esse regime contratual consiste na chamada *locatio operis*, modalidade em que é ajustada entre os contratantes a entrega de um resultado. Sua conceituação é encontrada no Direito Civil. Sobre o tema, o civilista Washington de Barros Monteiro² com maestria ensina-nos:

...é o contrato em que uma das partes se propõe a fazer ou a mandar fazer certa obra, ou a prestar certo serviço, e a outra, a pagar o preço respectivo. Obriga-se a proporcionar a outrem, com trabalho, certo resultado.

Exsurge dos autos que a empresa efetuava contratos com empresas sem empregados para que prestassem serviços na área de informática na medida que a contratante fosse sendo demandada por seus clientes. Não enxergo como esse tipo de ajuste possa ser enquadrado na modalidade de empreitada.

Na verdade, a recorrente tinha a seu dispor recursos humanos que poderiam ser deslocados de acordo com sua conveniência para execução de contratos que a mesma firmava com seus clientes. Esses trabalhadores, embora fossem contratados por interposta empresa da qual eram sócios ou titulares, atendiam a determinações da notificada para executarem suas tarefas.

É até possível que não houvesse subordinação técnica, tendo-se em conta o nível de especialização existente no ramo de tecnologia da informação, mas a subordinação jurídica é inquestionável. Trago a colação um anexo de contrato de prestação de serviço firmado pela recorrente com uma de suas prestadoras, o qual é bastante elucidativo para o que se quer investigar.

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ANEXO I

Serviço:

Alocação de mão de obra de um (I) profissional, cujas funções geridas pela CONTRATADA, compreendem a coordenação de todas as atividades da Área de Tecnologia da Informação de CLIENTE da CONTRATANTE, ficando a CONTRATADA responsável pela administração dos recursos de hardware, software, aplicativos e humanos, bem como, o inter-relacionamento da área de Tecnologia da Informação com todas as demais áreas do CLIENTE da CONTRATANTE e seus respectivos usuários além de quaisquer outros • serviços referentes à área de informática, que durante a vigência deste contrato vierem a ser solicitados pelo CLIENTE da CONTRATANTE.

Tal disposição contratual espanca qualquer dúvida de que não se tinha nas contratações entre a recorrente e suas prestadoras ajuste de empreitada, mas de serviços de trato sucessivo, os quais deveriam ser executados por empregados da contratada para atenderem a demandas dos seus clientes.

Agora já posso concluir que nos contratos entre a recorrente e suas prestadoras havia os elementos da não-eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação, decorrendo disso que na espécie ocorriam verdadeiras relações empregatícias travestidas de contratos entre pessoas jurídicas.

Diante de tal constatação o fisco caracterizou os prestadores como empregados, com base em preceito contido no Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999:

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*

(...)

A alegação de que o fisco está exigindo contribuições sobre parcelas indenizatórias, decorrentes de reembolso de despesas também não deve ser acatada. É que a recorrente não trouxe aos autos qualquer comprovante que pudesse atestar que sua tese é verdadeira.

Foram inúmeros os casos de pagamento de despesas tomadas como salário-de-contribuição, no entanto, a notificada não trouxe, sequer por amostragem, documentos que pudessem comprovar a natureza indenizatórias daquelas parcelas.

Outra alegação que não merece acolhida é a de que a prestação de serviço de que cuida o lançamento não estaria sujeita a retenção de 11% sobre as notas fiscais, prevista no art. 31 da Lei n. 8.212/1991. É que as contribuições apuradas decorreram da caracterização de vínculo empregatício e não de falta de retenção de contribuições dos prestadores de serviço pessoa jurídica.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, ao reconhecer a decadência das contribuições relativas ao período de 06/2001 a 10/2001 e, no mérito, pelo seu desprovimento.

Processo nº 35554.005561/2006-17
Acórdão n.º **2401-01.501**

S2-C4T1
Fl. 1.491

Sala das Sessões, em 1 de dezembro de 2010

KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO