



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 36032.001907/2006-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.742 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrente CONCREMAX CONCRETO ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco da Silva Ibiapino - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.742 - 2ª Sejl/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 36032.001907/2006-60

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 4173 a 4205) que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada em face da Notificação Fiscal de Lançamento do Débito nº 35.825.247-4 (fls. 2 a 1.416), emitido em 28/12/2005, relativo às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas/recolhidas à menor, correspondente à contribuição dos segurados não descontada, parte da empresa, financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho (até 06/1997), financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (a partir de 07/1997), e as destinadas aos terceiros: Salário Educação, Incra, Sebrae, Sesi e Senai, e as complementações dos acréscimos legais cabíveis, no período de 01/1995 a 03/2005.

Relatório Fiscal às fls. 1.430 a 1.434.

A DRJ deu parcial provimento à impugnação para excluir do lançamento as competências 01/1995 a 12/2000, atingidas pela decadência.

Além disso, declarou a nulidade parcial do débito lançado por cerceamento de defesa, em relação aos seguintes levantamentos: COO; COM; CFG; CIF; CIA; CIG e FPX, cujos lançamentos, já desconsiderando os que foram alcançados pela decadência, constam relacionados na tabela CRÉDITOS CONSTITUÍDOS COM BASE NA CONTABILIDADE E ANULADOS PELO JULGAMENTO.

Confira-se a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/03/2005

SUBSTITUIÇÃO DE AUDITOR FISCAL.

Todas as atividades exercidas pela administração pública são norteadas pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, visando assegurar a estabilidade da ordem jurídica na relação entre o Estado e seus administrados.

Inexiste irregularidade no procedimento de substituição de auditor fiscal, pois, dentre outras, pertencia à Seção de Fiscalização da Secretaria da Receita Previdenciária, funções de supervisionar e executar procedimentos de fiscalização, assim como organizar o trabalho realizado pelo seu corpo funcional, com objetividade e efetividade dos seus resultados.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

O princípio da ampla defesa é prestigiado na medida em que o contribuinte tem total liberdade para apresentar sua peça de defesa, com os argumentos que julga relevantes, fundamentados nas normas que entende aplicáveis ao caso, e instruída com as provas que considera necessárias.

Inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. REQUERIMENTO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS

Em regra, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, com exceção, apenas das hipóteses do § 4º, do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL.

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

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE – NULIDADE PARCIAL.

A contabilidade, uma vez desconsiderada, torna-se imprestável para a ação fiscal, não sendo válida a utilização de seus lançamentos para constituir créditos previdenciários.

REVISÃO Dos LANÇAMENTOS PELAS AUTORIDADES LANÇADORAS.

Realizada a comparação entre os lançamentos com os documentos e argumentos apresentados pelo sujeito passivo, em suas manifestações posteriores ao encerramento da ação fiscal, em casos pertinentes, deve-se proceder à alteração dos valores dos créditos constituídos, corroborados pela decisão do presente julgamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte foi cientificada em 09/02/2011 (fl. 4210) e apresentou recurso voluntário em 11/03/2011 (fls. 4211 a 4229) sustentando: a) as reclamações trabalhistas não caracterizam a existência de vínculo direto com empregados de empresas prestadoras de serviço; b) indevido o lançamento por arbitramento

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora.

Da admissibilidade

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

Das alegações recursais

1. Do Lançamento por arbitramento

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

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

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas

de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a carga do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

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

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

As contribuições destinadas a Terceiros possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática¹, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007, calculadas com a alíquota de **5,8%**, sendo: Salário Educação 2,5%; INCRA 0,2%; SENAI 1,0%; SESI 1,5% e SEBRAE 0,6%.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 630.898/RS, com repercussão geral (Tema 495), o STF concluiu pela constitucionalidade da contribuição ao INCRA, nos termos do acórdão publicado em 11/05/2021.

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

Quanto **ao salário-educação**, trata-se de contribuição social, prevista no art. 212, § 5º, da Constituição Federal², a ser paga pelas empresas e destinada ao financiamento da

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

1. Esta Corte Superior de Justiça firmou o entendimento de que as contribuições destinadas a terceiros (sistema S e outros), em razão da identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias, devem seguir a mesma sistemática destas, não incidindo sobre as rubricas que já foram consideradas por esta Corte como de caráter indenizatório. Precedentes: AgInt no REsp. 1.806.871/DF, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 6.5.2020 e AgInt no REsp. 1.825.540/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 1.4.2020.

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

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

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

² Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(...)

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

educação básica, de competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia federal criada pela Lei nº 5.537/68, e alterada pelo Decreto-Lei nº 87/69.

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

A Suprema Corte também já assentou a constitucionalidade das contribuições devidas ao Sesi e ao Senai.

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

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

Ainda:

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

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

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

exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final).

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

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

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

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

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

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

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

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

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF nº 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das

obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST. Confira-se:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Desse modo, ao lado do reconhecimento da possibilidade de terceirização da atividade-fim, caminha a permissão legal de reconhecimento do vínculo empregatício com a empresa tomadora do serviço, no caso de serem constatadas ilegalidades na prática estabelecida. Outrossim, a possibilidade de terceirização não se confunde, por óbvio, com a permissão de utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

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

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

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

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

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

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

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

Ricardo Resende esclarece que “a relação de trabalho é gênero (alcançando toda modalidade de trabalho humano), ao passo que a relação de emprego (relação de trabalho subordinado) é espécie. Por este motivo, é verdadeira a assertiva segundo a qual toda relação de emprego é relação de trabalho, mas nem toda relação de trabalho é relação de emprego (...). Assim, segundo expressa o autor, a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT”³. O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego.

No mesmo sentido, o art. 12 da Lei nº 8.212/91 preconiza que empregado é aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: **pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração.**

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

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

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

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

Nesse sentido:

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

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. A apresentação deficiente de documentos à fiscalização, bem como a recusa destes, respalda o arbitramento da remuneração dos segurados, por aferição indireta, incumbindo ao sujeito passivo apontar objetivamente as inconsistências existentes no procedimento adotado pelo Fisco, sob pena da manutenção do lançamento fiscal. (...) Recurso voluntário provido em parte.

³ RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 74.

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

Disto, observa-se que, no caso, correto o lançamento feito por arbitramento.

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

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira