



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

Processo nº 37299.007475/2006-32
Recurso nº 248.622 Voluntário
Acórdão nº **2301-001.735 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de dezembro de 2010
Matéria NFLD. Contratação de empregados como PJ.
Recorrente METSO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida SRP- SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 28/02/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* DO ART. 150, §4º ATÉ O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, o mérito é controverso, suscitando divergência de interpretação, o que autoriza a aplicação do *dies a quo* do art. 150, §4º até o momento no qual o fisco pronuncia-se, com o início da fiscalização, no sentido de que não permitirá a homologação tácita.

CARACTERIZAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. PRESENÇA DE PESSOALIDADE, SUBORDINAÇÃO, CONTINUIDADE E ONEROSIDADE.

O negócio jurídico é reconhecido juridicamente por sua causa objetiva, sua finalidade prático-social, e não pela forma que lhe é, artificialmente, atribuída. Cabe à fiscalização promover a qualificação jurídica dos fatos para atribuir ao real negócio jurídico celebrado, identificado segundo sua causa objetiva, as consequências tributárias que lhe são próprias segundo os desígnios da lei. As diferenças entre um contrato de trabalho e um contrato de prestação de serviço residem na pessoalidade, subordinação e continuidade que estão fortemente presentes no primeiro. Havendo provas da presença de tais elementos, correta a qualificação jurídica de contrato de trabalho proposta pela fiscalização, o que resulta em considerar os pagamentos feitos ao prestador como parcela remuneratória sujeita à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.

Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos para provimento parcial para reconhecer a decadência de parte do período com base artigo 150, §4º do CTN até o mês de início da fiscalização, vencidos os conselheiros Julio César Vieira Gomes e Bernadete de Oliveira Barros que aplicavam o artigo 173, I; e para o período subsequente, por voto de qualidade, a aplicação do artigo 173, I do CTN, vencidos os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Edgar Silva Vidal e Adriano Gonzáles Silvério que mantiveram a aplicação do artigo 150, §4º. No mérito, por maioria de votos, mantidos os demais valores, vencido o conselheiro Damião Cordeiro de Moraes. Quanto às outras preliminares, por maioria de votos, entendeu-se desnecessária a intimação dos prestadores de serviços, vencidos os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Edgar Silva Vidal e, por unanimidade de votos, rejeitadas as demais preliminares.

(assinado digitalmente)

Júlio César Vieira Gomes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva (relator) e Júlio César Vieira Gomes(presidente).

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.753.822-6, lavrada em 30/11/2005, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de empregados cujo vínculo foi atribuído diretamente à fiscalizada, no período de 01/2000 a 02/2005, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 2.268.621,52, fls. 01.

A autoridade fiscal considerou como empregados da recorrente aqueles profissionais, sócios de pessoas jurídicas e titulares de firmas individuais, cujo trabalho exercido preenche todos os requisitos para configuração da qualidade de empregado contidos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho. No período de 01/2000 a 12/2001 os fatos geradores referem-se à empresa Svedala que foi incorporada pela Metso.

Foi realizada uma análise individual dos 31 trabalhadores de modo a enquadrar, caso a caso, nos requisitos para caracterização da relação de emprego. Analisando os contratos anexados aos autos, a fiscalização anotou no Relatório Fiscal que foram preenchidos os requisitos para a caracterização de empregado. Reproduzimos a seguir o relato fiscal de fls. 424(vol. 1):

10.3 Observa-se em várias cláusulas contratuais nos contratos de prestação de serviços (cópias anexas) a obrigação do contratado em cumprir determinadas rotinas, demonstrando a subordinação jurídica dos serviços prestados, destacando-se:

- O prestador dever emitir relatórios em impresso da METSO/SVEDALA;*
- Em algumas situações o contratado deve realizar contato imediato com a contratante;*
- O pagamento é realizado em dia certo, normalmente, no mês seguinte a prestação dos serviços;*
- (...)*
- O pagamento de despesas de viagens do contratado segue as normas internas da empresa;*
- Na prestação dos serviços a decisão final de como proceder é sempre da empresa contratante.*

10.4 A subordinação jurídica destes trabalhadores para com a Contratante também é identificada nos documentos relativos à prestação de contas de despesas (cópias anexa). Os contratados preenchem relatórios de despesas, anexando recibos e notas fiscais, estas emitidas em nome da contratante, sendo que esses relatórios são aprovados por funcionários da METSO/SVEDALA. Observa-se, ainda, que há até valores pagos a título de adiantamento de viagem. Procedimento esse que é

normal para empregados da empresa, e não para prestadores de serviços terceirizados.

10.5 Ainda, a maioria dos cargos exercidos fazem parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades desempenhadas estão subordinadas à política administrativa-produtivo/econômica da Metso Indústria e Comércio Ltda.

10.6 Nas prestações de contas de despesas (cópias anexas por amostragem), fica evidenciado o nome da pessoa que prestou o serviço. Observa-se que tais empresas foram contratadas visando à pessoa do sócio identificada em cada contrato, caracterizando assim, a pessoalidade.

10.7 Através do sistemas informatizados da Previdência Social, a pessoalidade também é verificada pela ausência de empregados nas empresas prestadores de serviços,

10.8 Quanto à onerosidade, no contrato ficou pactuada uma remuneração, que em muitos casos é pago conforme as horas trabalhadas no mês. Essa característica também pode ser observada nos lançamentos contábeis (Relatório Fato Gerador).

10.9 As notas fiscais emitidas em seqüência numérica, em ordem cronológica, atestam a não-eventualidade na prestação de serviço. Em diversos casos o prestador de serviços somente emitiu nota fiscal contra a METSO/SVEDALA, por longo período de tempo (anos até) como pode ser constado no relatório fato gerador (anexo), através dos lançamentos contábeis. Esse requisito também pode ser observado pelas características dos serviços prestados, haja vista a necessidade sistemática da empresa nesses tipos de serviços, fazendo parte da atividade normal da empresa.

A autoridade fiscal citou o Parecer/CJ 1652/99 que tratou da descaracterização de microempresário quando presentes os elementos constituintes da relação empregatícia e afirmou que a desconsideração da personalidade jurídica no caso não desconstituiu a pessoa jurídica, mas apenas tomou a realidade fática da execução do serviço.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 01/12/2005, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 793/826(vol. 2) na qual, além de apresentar idênticos argumentos jurídicos do recurso voluntário, reclamou de excesso no lançamento conforme planilha que anexou.

A DRP-Sorocaba determinou a realização de diligências, fls. 989, para que a autoridade fiscal verificasse uma das alegações da então impugnante.

Como resultado da diligência, a autoridade fiscal informou que de fato havia considerado algumas notas fiscais em duplicidade, fls. 995.

Na Decisão-Notificação de fls. 254/264, a DRP/Sorocaba acatou o resultado da diligência para reduzir a base de cálculo e nos demais aspectos do fato gerador manteve o lançamento, afastando os argumentos da recorrente, sendo que esta foi cientificada do decisório em 31/07/2006, fls. 1281.

O Recurso Voluntário foi apresentado em 30/08/2006, fls. 1.292/1.326 com os argumentos que resumimos a seguir.

Argumenta que seria necessária a intimação das 31 empresas contratadas, pois têm direitos ou interesses que podem ser afetados pela decisão a ser adotada. Nesses casos, conforme art. 9º, inciso I da Lei 9.784/99, os interessados devem ser intimados. Deixar as empresas fora da discussão seria atentar contra o devido processo legal. Assim, requer a intimação pessoal das empresas e de seus sócios.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 150, §4º do CTN.

Entende que a NFLD descumpriu diversos requisitos legais, pois não houve uma descrição clara e precisa dos fatos geradores, tão somente argumentos vagos e imprecisos.

O lançamento não estaria fundado em provas de que teria havido simulação ou fraude.

Salientou que todas as empresas contratadas estão regularmente inscritas no CNPJ e os contratos de prestação de serviços não padecem de nenhum vício; os serviços prestados possuem nota fiscal e os tributos respectivos foram recolhidos; não há nem houve qualquer reclamação trabalhista vitoriosa. Insiste que se houve fraude, esta devia estar demonstrada por provas claras, precisas e indubitáveis.

Argumenta que somente o Poder Judiciário pode desconsiderar a personalidade jurídica e a lei ordinária exigida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN ainda não existe. Assim, há afronta à legalidade e mesmo os requisitos da IN 11/1998 não foram obedecidos.

Sustenta que a fiscalização não tem competência para declarar a relação empregatícia, pois somente a Justiça do Trabalho pode fazê-lo, segundo determinação constitucional.

Além de serem vedados pela lei, os procedimentos adotados ferem os princípios da legalidade, do ato jurídico perfeito e da liberdade de contratar.

Ainda que se admitisse a competência dos agentes fiscais para reconhecer a relação de emprego, não há no caso os elementos constitutivos de tal relação, especialmente a subordinação. A subordinação exigida para caracterizar a relação de emprego seria situação fático-jurídica na qual o empregado, por força do contrato, submete-se ao poder de mando do empregador. Deve atender à suas ordens e mandamentos, sob pena de rescisão do vínculo. É subordinação distinta da subordinação técnica que corresponde à obediência de normas técnicas específicas da empresa. Não se confundem, pois, já que esta última existe apenas para manter a qualidade e o nível técnico do produto ou serviço. Insiste que a prestação de serviços sob coordenação não gera relação de emprego, é imprescindível a subordinação total, inclusive com o poder de punir, o que não ocorre nos contratos em análise. No caso dos autos haveria apenas rigor técnico e não subordinação.

Ressalta que mantido o atual estado de coisas, estará caracterizado o *bis in idem*, pois em decorrência do mesmo fato gerador, serão recolhidos tributos diversos e incompatíveis entre si.

Pretende a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 que, segundo entende, teria determinado que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços sejam tratadas como tais pelo fisco. Esclarece que a NFLD foi entregue após a publicação da referida Lei. Se assim não fosse, a aplicação retroativa estaria autorizada pelo art. 106 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MAURO JOSÉ SILVA, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Nulidade por inconsistências no lançamento

Ao contrário do que afirma a recorrente, a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Intimação das empresas citadas pela fiscalização

A recorrente alega que as 31 empresas citadas durante o trabalho fiscal são parte interessada no presente processo por força do art. 9º da Lei 9.784/99.

Embora possam ser consideradas indiretamente interessadas no presente processo, tal situação não obriga a intimação das 31 empresas citadas, pois não fazem parte diretamente da relação jurídica tributária ora em discussão, uma vez que não são contribuintes ou mesmo responsáveis. Como indiretamente interessadas, poderiam apresentar voluntariamente alguma manifestação ou esclarecimento, mas não há qualquer obrigação legal de serem intimadas para tanto.

Afasto a preliminar de nulidade suscitada nesse sentido.

Decadência

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

"A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, dão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção." (auto de infração).

"O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício.

Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Relator:

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante deussume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.9333 – SC como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extraí-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao

período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2).

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

O não recolhimento das contribuições no caso presente decorreu de divergência de interpretação quanto à legislação aplicável ao caso e não de omissão da recorrente. A recorrente apresentou suas justificativas jurídicas para cada um dos levantamentos incluídos no lançamento, de modo a permitir concluirmos que não houve omissão no presente caso e sim não recolhimento em virtude de divergência de interpretação jurídica da legislação. Assim, a atividade da recorrente que antecedeu mensalmente o pagamento antecipado das contribuições considerava os fatos apontados pela fiscalização como não pertencentes ao campo da incidência do tributo. Portanto, em consonância com nossa posição acima apresentada, adotamos o *dies a quo* da decadência aquele do art. 150, §4º do CTN até o momento no qual o fisco se pronuncia no sentido de fazer verificações e realizar a homologação expressa ou o lançamento de ofício com o início da fiscalização. Logo, tendo a fiscalização sido iniciada em 06/2005, fls. 403, estariam atingidos pela decadência os fatos geradores até 05/2000.

Caracterização do contrato de trabalho. Qualificação jurídica dos fatos. Presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade.

A matriz legal da caracterização de empregado na seara tributária é o art. 12, inciso I da Lei 8.212/91:

DOS CONTRIBUINTES

Seção I

Dos Segurados

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) 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;

A lei tributária, portanto, definiu o empregado como “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”. Ao assim definir, destacou a necessidade de três requisitos para caracterização do empregado: não eventualidade, subordinação e onerosidade. São requisitos totalmente alinhados com o que prevê a legislação trabalhista por intermédio da CLT:

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.

Tomando a legislação trabalhista, a doutrina estabeleceu como requisitos para a relação de emprego: a continuidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade. Parece-nos que a lição de Amauri Mascaro do Nascimento é perfeitamente cabível também para a lei tributária acima citada, pois a pessoalidade adviria da expressão “as seguintes pessoas físicas” contida no caput do art. 12. Assim, assumimos os quatro requisitos apontados pelo doutrinador como necessários para que um prestador de serviço seja considerado empregado.

Nesse cenário, cabe à autoridade fiscal demonstrar que, em dada situação, tais requisitos foram constatados para que o prestador seja considerado empregado e os pagamentos feitos a ele sejam tidos como remuneração que deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

Se o contratante e o prestador ajustaram entre si que haveria a interposição de uma pessoa jurídica para a formalização da prestação de serviço, isso em nada altera a situação fática, pois, por exemplo, não é por denominarmos de compra e venda um negócio que se revela com as características jurídicas de uma doação que este assim será reconhecido no mundo do direito. Esse raciocínio traz em si a noção de causa objetiva do negócio jurídico que, seguindo as lições de Antonio Junqueira de Azevedo, equivale à função prático-social ou econômico-social do negócio. (Cf. AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151).

Adotando tais lições, Rodrigo de Freitas assinalou como a análise da causa objetiva permeia o trabalho do intérprete tributário (Cf. FREITAS, Rodrigo. É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 441-490, (p. 475-6)):

“O conteúdo do negócio jurídico (previsão objetiva – vontade declarada), plasmado em forma de linguagem, serve de parâmetro, de referência, para a determinação do regime jurídico. Contudo, é na análise da causa objetiva que o trabalho do intérprete irá apurar se o regime jurídico é adequado à norma tributária ou não.

(...)

(...)conclui-se que não é o conteúdo formal do negócio jurídico consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência da norma tributária, mas sim a causa objetiva. O que importa ao intérprete é procurar a verdade substancial do evento, não a simples declaração de vontade objetivada em forma de linguagem.”

Portanto, cabe ao intérprete da lei identificar os dados da realidade para promover a requalificação jurídica dos fatos, ou seja, identificar para qual negócio jurídico apontava a causa objetiva do verdadeiro negócio celebrado. Identificado o negócio celebrado, atribui-se a este as consequências que a legislação tributária prescreve.

Para tanto, cumpre-nos identificar a causa objetiva do negócio jurídico celebrado.

Se alguém deseja contratar, de maneira eventual, uma prestação de serviços sem que seja relevante a pessoa física que irá realizar o serviço, o negócio jurídico previsto em nosso ordenamento é um contrato de prestação de serviços. Ou seja, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do referido contrato é oferecer uma prestação de serviço eventual e não pessoal. Evidente que quem contrata deseja que o serviço seja executado segundo sua orientação ou necessidade, daí a presença da subordinação técnica nesse tipo de contrato. Mas a ausência de pessoalidade não permitirá que o contratante exija que o contratado se submeta a todo o seu comando, inclusive, por exemplo, o modo de proceder no decorrer da execução. A subordinação técnica não permite que a contratante exerça todo o seu poder de direção.

De outro modo, para uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante, nosso ordenamento prevê a figura do contrato de trabalho. Portanto, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do negócio jurídico denominado contrato de trabalho é permitir uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante.

Se o conjunto fático revela que foi formalizado um negócio com a denominação de contrato de prestação de serviço, mas que tem a causa objetiva, a função prático-social ou a finalidade econômico-social de um contrato de trabalho, então o negócio formalizado é um ato ilícito, conforme art. 187 do Código Civil:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Ou seja, quem celebra negócio com falsa causa objetiva, abusa de seu direito, comete ato ilícito, pois excedeu os limites impostos pelo fim econômico-social, pela causa objetiva do negócio. A formalização declarada é ilícita, mas os efeitos tributários do negócio jurídico celebrado subsistem, conforme sua causa objetiva.

Assim, embora os contratos de prestação de serviço possam estar perfeitamente formalizados, as empresas envolvidas regularmente criadas e inscritas nos órgãos públicos, as situações fáticas revelaram que a recorrente desejava contratar uma prestação de serviço contínua, pessoal e a ela subordinada, o que é causa objetiva, função prático-social ou econômico-social, não do contrato de prestação de serviços pretendido pela recorrente, mas do contrato de trabalho.

Em situação similar, este Colegiado já se manifestou pela consideração de rendimentos do trabalho mesmo com a existência de pessoa jurídica que foi interposta na relação entre contratado e contratante. Vejamos:

Acórdão 104-21.954

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM - CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA - PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - JOGADOR DE FUTEBOL - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da

denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Em suma, na presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade, teremos a caracterização de um contrato de trabalho e, portanto, os pagamentos feitos ao prestador do serviço serão considerados parcela remuneratória que está no campo de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

Passemos à análise fática do caso dos autos.

Inicialmente, resalto que não vemos qualquer violação ao art. 11 da IN 11/1998 no procedimento da fiscalização, na medida em que a autoridade fiscal procurou identificar, como veremos a seguir, todos os elementos caracterizadores do contrato de trabalho.

A pessoalidade fica evidenciada na medida em que a fiscalização assinalou que não constam nos sistemas do órgão informação quanto à existência de empregados em todas as 31 empresas. Acrescentamos que os contratos formalizados e os recibos de pagamentos foram sempre assinados pelo sócio proprietário de cada uma das empresas, não havendo qualquer indício de que outra pessoa física tenha participado da prestação de serviço.

A continuidade está presente em todas as 31 prestação de serviços, pois em todas temos vários meses, e até anos, de prestação de serviços, fls. 410/411.

A prova da subordinação reside em cláusula do instrumento de contrato formalizado e que está presente em 28 casos. Vejamos o texto a que nos referimos:

“Ao prestar serviços objeto deste contrato a CONTRATADA usará seu melhor entendimento e julgamento, mas a decisão final de como proceder será sempre da CONTRATANTE”

Não há maneira mais explícita de demonstrar a subordinação existente nas relações entre a Metso e seus prestadores do que a presença de tal cláusula. Não se trata de subordinação técnica, como quer a recorrente, pois o empregado submeteu ao empregador a “decisão final de como proceder”. Vinculado por um contrato de trabalho, o empregado é, segundo a lição de Amauri Mascaro do Nascimento (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 155):

“um subordinado porque ao se colocar nessa condição consentiu por contrato que o seu trabalho seja dirigido por outrem, o

empregador. Este pode dar ordens de serviço. Pode dizer ao empregado de que modo deverá trabalhar, o que deverá fazer, em que horário, em que local etc.”

Veja que o autor enxerga a subordinação naqueles casos nos quais o empregador pode dizer ao empregado “de que modo deverá trabalhar”, o que equivale ao empregador ter a “*decisão final de como proceder*” como ficou demonstrado no caso presente.

Parece-nos fora de dúvida, portanto, a presença de subordinação nesses 28 casos.

Em três contratos tal cláusula não aparece, sendo que correspondem aos seguintes levantamentos: E05-Bengt, E13-Odair, E16-Rudinei.

O Sr. Bengt Hasns Sandell – levantamento E05, foi empregado da Svedala até 15/10/2001, fls. 583, e em 01/10/2001 celebra contrato de prestação de serviços por meio de pessoa jurídica com a mesma empresa, fls. 447/449. Como se vê, a subordinação que já havia por conta de contrato de trabalho vigente foi mantida com a continuação da prestação de serviço até 2004.

A contratação do Sr. Odair Valério teve como finalidade a prestação de serviços de Análise e Programação de Sistemas, fls. 485. Nesse caso, o item 5.2 do contrato indica que o Sr. Odair teria acesso externo às informações da Metso, ou seja, não estaria trabalhando nas dependências da contratante, o que sugere a ausência de subordinação. Apesar de a pessoalidade estar evidenciada no caso, uma vez que foi declarado que somente o Sr. Odair prestaria serviço, não temos provas da subordinação deste à Metso. Consideramos, portanto, indevida a caracterização de contrato de trabalho entre o Sr. Odair Valério e a recorrente, o que resulta na necessidade de exclusão do levantamento E13 do lançamento.

A contratação do Sr Rudinei Florindo de Faria – levantamento E-16 - teve como finalidade a prestação de serviços de supervisão de montagem mecânica, fls. 499. A subordinação do Sr. Rudinei ao seu empregador fica demonstrada no documento de fls. 505 no qual está consignado o seguinte: “*Este profissional ficará a disposição da Metso e executará atividades conforme planejamento a ser estabelecido pela Metso Paper*”.

Aplicação do art. 129 da Lei 11.196. Impossibilidade. Inteligência do art. 105 do CTN

Pretende a recorrente a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 que, segundo entende, teria autorizado a prestação de serviços por pessoas jurídicas em casos similares aos dos autos.

Sem entrar no mérito do conteúdo do dispositivo mencionado, não é possível sua aplicação ao caso, pois os fatos geradores são anteriores à publicação da lei. Como é cediço, o art. 105 do CTN estabelece que “*a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116*”.

Já temos jurisprudência do CARF nesse sentido que citamos não em relação ao mérito da Lei, mas em relação ao aspecto intertemporal:

Acórdão 104-21.954

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR – AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

Assim, como a Lei 11.196/2005 foi publicada em 22/11/2005 e os fatos geradores são de 01/2000 a 02/005 não é possível considerarmos sua aplicação ao caso.

Não vislumbro a ocorrência de *bis in idem*, pois eventual contribuição previdenciária recolhida sobre as notas fiscais dos prestadores tinham aqueles como contribuintes e nos autos o contribuinte é a contratante. Quanto aos valores recolhidos pelas empresas prestadoras, estes poderão ser objeto de pedido de restituição protocolizado pelas interessadas.

No tocante às alegações quanto à desconsideração da pessoa jurídica, nos alinhamos com o que ficou consignado na decisão *a quo*, *in verbis*:

“21. A atuação do fisco não foi além das prerrogativas que a lei e a jurisprudência lhe permitem conforme afirma a impugnação. A personalidade jurídica da pessoa jurídica não foi desconsiderada, pois esta se mantém incólume. A auditoria-fiscal desconsiderou, apenas, o contrato de prestação de serviços existente entre a terceirizada e a tomadora dos serviços, com o fim único de atribuir a esta, a responsabilidade previdenciária que emerge da vinculação fático-jurídica que se estabeleceu entre ela e os sócios das empresas contratadas.

Nessa linha, seguem os ensinamentos do ilustre Rubens Requião: Não se trata, é bom esclarecer, de considerar ou declarar nula a personificação da pessoa jurídica, mas de a tornar ineficaz para determinados atos (Curso de Direito Comercial, vol. 1, 14a ed., São Paulo, Editora Saraiva, 1994).”

Por fim, registramos que o reconhecimento da relação de emprego de forma a gerar efeitos jurídicos na relação entre empregado e empregador é, de fato, de competência da Justiça do Trabalho, mas o que aqui foi discutido é a natureza dos pagamentos feitos aos trabalhadores e seu reflexo na relação entre fisco e empregador.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** para afastar os fatos geradores ocorridos até 05/2000 e excluir do lançamento o levantamento E13.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

CÓPIA