



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

**Processo nº** 37299.007475/2006-32  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-003.662 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de junho de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - CARACTERIZAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO  
**Recorrentes** METSO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

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 remuneração de segurado empregado.

Conforme o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS/99), a autoridade fiscal possui a prerrogativa de afastar a eficácia do contrato de prestação de serviços e enquadrar os profissionais (sócios das pessoas jurídicas e titulares das firmas individuais) como segurados empregados. Tal possibilidade decorre da competência atribuída ao fiscal para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social.

**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. Incabível a aplicação do art. 106, inciso II, alínea "a", pois a retroatividade benigna diz respeito às infrações e suas penalidades, ao passo que o fato gerador deve seguir as determinações do art. 144 do CTN.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS RECOLHIDA POR PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. POSSIBILIDADE.

As contribuições previdenciárias paga pelas pessoas jurídicas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Nos lançamentos por homologação, tendo sido antecipado o pagamento e não havendo ocorrência de dolo fraude ou simulação, estão extintos pela decadência os créditos tributários lançados para os quais já se tenha exaurido o lapso temporal de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) reconhecer a decadência nas competências 01 a 11/2000; ii) excluir do lançamento as contribuições previdenciárias oriundas dos levantamentos E10, E13 e E16; iii) deduzir dos valores lançados as contribuições previdenciárias efetivamente pagas pelas pessoas jurídicas contratadas pela RECORRENTE em relação aos seus sócios. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Relator) que negavam quanto à decadência e Carlos Henrique de Oliveira e Ana Cecília Lustosa da Cruz que davam provimento ao recurso em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

*Assinado digitalmente*

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

*Assinado digitalmente*

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

*Assinado digitalmente*

CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO - Redator designado.

EDITADO EM: 09/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo

Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado), Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1.339/1.373, , assim como de Recurso de Ofício, interpostos contra a Decisão-Notificação DN nº 21.038/0162/2006, de fls. 1.316/1.326, que julgou procedente em parte a 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. 24/403)

O presente processo foi apreciado pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste CARF, que converteu o julgamento em diligência (fls. 1.579/1.584): Sendo assim, transcrevo o relatório da Resolução nº 2301-000.532, proferida naquela ocasião, por bem definir o litígio:

*"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) [fl. 446]:*

*'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) [fls. 838/871] na qual, além de apresentar idênticos argumentos jurídicos do recurso voluntário, reclamou de excesso no lançamento conforme planilha que anexou.*

*A DRF-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 [fl. 1.042].*

*Na Decisão-Notificação de fls. 254/264 [fls. 1.316/1.325], 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 [fls. 1.339/1.373] 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 dias 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.*

*Essa Turma, analisando o recurso voluntário proferiu a seguinte decisão [fls. 1.429/1.453]:*

*'Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos para [sic] 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.'*

*A Metso opôs embargos de declaração alegando que o resultado proclamado no momento da sessão de 01/12/2010 não é aquele registrado em ata e no dispositivo do Acórdão.*

*Essa Turma acolheu os embargos e anulou o [acórdão nº] 2301-001.735 e todos os atos posteriores."*

## DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Ao analisar o Recurso Voluntário da RECORRENTE, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção deste CARF, entendeu que seria necessária uma análise mais detalhada acerca dos recolhimentos das contribuições previdenciárias no período autuado, para saber se houve pagamento antecipado de forma a atrair a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN.

Neste sentido, converteu o julgamento em diligência *"a fim de que a autoridade fiscal informe nos autos, anexando documentos hábeis para tanto, se houve recolhimento no CNPJ 43.939.271/0001-10 a título de contribuições previdenciárias parte patronal (empresa, SAT e Terceiros)"* (fls. 1.579/1.584).

Consequentemente, a RECORRENTE foi intimada a apresentar cópias das GPS relativas ao período de 01/2000 a 02/2005, bem como as cópias das GPS, relativas ao período de 01/2000 a 12/2001, referente ao CNPJ 50.600.162/0001-39 (SVEDALA LTDA), conforme Termo de fl. 1.589.

Em cumprimento à intimação acima, a RECORRENTE acostou aos autos as guias solicitadas (fls. 1.619/1.756).

De posse da documentação acostada aos autos, a autoridade fiscal emitiu a Informação Fiscal de fl. 1.757 atestando que a RECORRENTE *"apresentou as GPS, período 01/2000 a 02/2005, referentes ao CNPJ 43.939.271/0001-10 e, período 01/2000 a 12/2001, referentes ao CNPJ 50.600.162/0001-39"* e que tais guias *"referem-se a contribuições previdenciárias devidas pela empresa relativas à parte da empresa, SAT e Terceiros e à parte dos empregados"*.

Intimada para se manifestar, a RECORRENTE afirmou que, em vista dos recolhimentos, a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN. Assim, requereu a extinção do crédito tributário anterior a dezembro de 2000 (fls. 1.765/1.766).

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

### **Do Recurso de Ofício**

Em face do acórdão proferido pela DRP de Sorocaba/SP houve Recurso de Ofício, uma vez que foi acatado o resultado da diligência realizada ainda em primeira instância para reduzir a base de cálculo apurada inicialmente ante a constatação de que algumas notas fiscais foram lançadas em duplicidade (fl. 1.042).

Neste sentido, o acórdão de primeira instância retificou o débito cobrado de modo a considerar o valor correto da base de cálculo apurada pela diligência (fls. 1.316/1.325).

Preliminarmente devo apontar que o recurso de ofício não preenche condições de admissibilidade, posto que, não atinge o valor de alçada, hoje fixado em R\$ 2.500.000,00 pela Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, tendo em vista que o valor excluído da base de cálculo foi de R\$ 64.881,70 em julho de 2006 (data do acórdão recorrido).

Considerando que tal valor de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso de ofício, consoante as disposições da Súmula CARF nº 103, não conheço do recurso de ofício interposto.

### **Desnecessidade de intimação das 31 empresas contratadas**

Em princípio, a RECORRENTE afirma que seria necessária a intimação das 31 empresas prestadoras de serviços contratadas, haja vista o interesse na presente causa.

Contudo, não compartilho do mesmo entendimento da RECORRENTE. É que o presente processo tem por objeto créditos previdenciários parte patronal oriundos de relação de emprego constata entre a RECORRENTE e os sócios/titulares das prestadoras de serviços contratadas.

Ressalte-se que não houve desconsideração das pessoas jurídicas, mas sim a formação de vínculo de emprego, o que, consequentemente, gerou a cobrança de créditos previdenciários incidentes sobre o salário-contribuição pago. Ao contratar irregularmente empregados com o arcabouço de pessoa jurídica, a contribuinte assume o ônus de ter os valores pagos para pessoas jurídicas utilizados como salário de contribuição, posto que é o pagamento constante da contabilidade como efetivamente pago. Portanto, o objeto do processo decorre de uma relação da RECORRENTE com a UNIÃO e não da UNIÃO com as empresas prestadoras de serviços.

### **Suposta nulidade por ausência dos requisitos legais do lançamento**



Alega o RECORRENTE que o lançamento seria nulo por descumprir os requisitos legais, na medida que não teria havido uma descrição clara e precisa dos fatos geradores.

Contudo, entendo que não deve prosperar tal alegação de nulidade, na medida em que não foram apontados vícios relacionados ao ato de constituição do crédito tributário especificados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, nem qualquer afronta ao art. 142 do CTN, quais sejam:

Decreto nº 70.235/72:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

CTN:

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

Conforme acima exposto, o lançamento não se encontra eivado de vícios. Tanto que a RECORRENTE, em sua defesa, rebateu os fatos descritos pela autoridade lançadora, demonstrando entender perfeitamente as acusações que lhes foram imputadas.

Da leitura do Relatório da NFLD verifica-se de forma clara a razão e os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para demonstrar a dissimulação da contratação de pessoas jurídicas e a caracterização da relação empregatícia existente entre as partes.

A autoridade fiscal demonstra a existência dos requisitos de contrato de emprego nos contratos de prestação de serviço e traz os elementos motivadores do lançamento, que é uma consequência lógica da constatação dos fatos, pois é dever da autoridade fiscal efetuar o lançamento para exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.

Portanto, não merecem prosperar esses argumentos da RECORRENTE

**Desconsideração da personalidade jurídica como prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário e inexistência da Lei Ordinária exigida pelo art. 116, parágrafo único, do CTN**

Acerca da argumentação da RECORRENTE, de que somente o Poder Judiciário pode desconsiderar a personalidade jurídica, é preciso esclarecer que, no caso, não

houve tal desconsideração, mas sim uma análise da situação fática envolvendo a relação empregatícia entre a RECORRENTE e os profissionais sócios das empresas contratadas para prestar serviços.

Conforme adiante demonstrado, por preencher os requisitos da relação de emprego, a autoridade fiscal exerceu a sua prerrogativa de afastar a eficácia do contrato dissimulado de prestação de serviços e enquadrar os profissionais (sócios das pessoas jurídicas e titulares das firmas individuais) como segurados empregados. Como consequência lógica da caracterização da relação de emprego, houve a exigência das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

Portanto, ao contrário do que defende a RECORRENTE, não houve a desconsideração de qualquer pessoa jurídica envolvida, mas sim a constatação de uma relação empregatícia envolvendo a RECORRENTE e o sócio/titular de pessoa jurídica por ela contratada. Sendo assim, não houve invasão de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Ademais, não há que se falar em regulamentação do art. 116 do CTN para que a autoridade lançadora efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. É que a permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN, abaixo transcritos:

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

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

*(...)*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

A autoridade fiscal apresentou no Relatório Fiscal diversos argumentos que convergem para a constatação de que houve a contratação de pessoas físicas por interposta empresa e demonstrou a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

Assim, constatou a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica.

Portanto, não merece prosperar a alegação de nulidade apresentada pela RECORRENTE, pois perfeitamente possível a realização de lançamento de atos dissimulados, com base no art. 116 c/c o art. 149, VII, do CTN.

### **Da decadência parcial**

A RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no art. 150 §4º, do CTN, em relação aos créditos cujos fatos geradores ocorreram antes de 12/2000, já que o lançamento teria sido realizado em 01/12/2005 (fl. 24) e houve recolhimento da exação no período fiscalizado. Assim, requereu a extinção dos créditos relativos ao período de 01/2000 a 11/2000.

Para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

*“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 inocorre, 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 decadencial 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).**

**5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.**

**6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.**

**7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."**

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão do STJ acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria*

---

*infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

No caso concreto, os créditos previdenciários lançados decorrem de infração à lei tributária pois, conforme detalhado no relatório, a fiscalização entendeu que a RECORRENTE teria firmado contratos de prestação de serviços com diversas PJs quando, na verdade, a finalidade das contratações eram os profissionais, sócios das pessoas jurídicas e titulares das firmas individuais, que foram considerados como empregados por preencherem todos os requisitos do art. 3º da CLT.

Neste sentido, conforme acima exposto, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é contado nos termos do art. 173, I, CTN.

Tendo em vista que o presente lançamento decorre da simulação apontada pela fiscalização (que, inclusive, culminou com o lançamento dos créditos previdenciários decorrentes da relação empregatícia), aplica-se ao caso concreto o art. 173, I, do CTN, no sentido de que o prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo certo que este corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo.

O presente lançamento é relativo ao período compreendido entre 01/2000 a 02/2005. Assim, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN, entendo que não estão extintos pela decadência quaisquer créditos objeto do presente lançamento, tendo em vista que a RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 01/12/2005 (fl. 24), enquanto os créditos tributários do período mais remoto poderiam ser constituídos até o dia 31/12/2005.

### **Caracterização de contrato de trabalho. Lançamento dos créditos previdenciários sobre remuneração paga a segurado empregado.**

Conforme relatado, a fiscalização realizou o levantamento individual das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas a 31 trabalhadores, contratados mediante contrato de prestação de serviços firmados através de PJs, por entender que houve a caracterização do contrato de trabalho.

A RECORRENTE se defende sob o argumento de que as empresas contratadas estão regulares perante o CNPJ e os contratos de prestação de serviços não padecem de nenhum vício. Afirmar, também, que os serviços prestados possuem nota fiscal e os tributos respectivos foram recolhidos. Com isso, entende que a autoridade lançadora não cumpriu o seu ônus de provar suas alegações.

Ademais, sustenta a RECORRENTE que a fiscalização não tem competência para declarar a relação empregatícia, pois somente a Justiça do Trabalho pode fazê-lo. Neste ponto, afirma que não houve qualquer reclamação trabalhista vitoriosa, de modo que os profissionais não podem ser considerados seus empregados.

Sobre o tema, necessário esclarecer que, para o direito, o que vale não é a nomenclatura dada ao negócio jurídico, ou até mesmo a formalidade que o reveste. O que importa mesmo é a situação fática que envolve a realidade de determinado negócio jurídico, ou seja, a sua finalidade.

Sendo assim, ao verificar que a contratação de pessoa jurídica possui, na realidade, as características de uma relação empregatícia, a autoridade fiscal possui a prerrogativa de afastar a eficácia do contrato de prestação de serviços e enquadrar os profissionais (sócios das pessoas jurídicas e titulares das firmas individuais) como segurados empregados. Tal possibilidade decorre da competência atribuída ao fiscal para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social. Neste sentido, transcrevo o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS/99):

*Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:*

*(...)*

*§ 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.*

O art. 9º, I, do RPS/99 (cuja matriz legal é o art. 12, I, da Lei nº 8.212/91) possui, em sua alínea “a” a seguinte redação:

*Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

*a) 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;*

A possibilidade da autoridade lançadora poder desconsiderar determinado negócio jurídico dissimulado, ante a constatação da ocorrência da relação empregatícia, decorre do princípio da primazia da realidade, que consiste em atribuir maior relevância a realização dos fatos do que os contratos formais.

Ao verificar a ocorrência da relação empregatícia, é dever da autoridade fiscal exigir as contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração paga a segurado empregado, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o parágrafo único do art. 142 do CTN:

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

---

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

Portanto, não merece prosperar o argumento da RECORRENTE de que somente a Justiça do Trabalho é que teria competência para declarar a relação empregatícia, pois, como visto, a autoridade fiscal tem autonomia para desconsiderar atos dissimulados com a finalidade de enquadrar o trabalhador como segurado empregado para fins de exigência das contribuições devidas. Reitere-se que, quando for constatada tal caracterização da relação de emprego, a autoridade fiscal tem o dever de exigir os créditos previdenciários.

Também pelo motivo acima entendo que a improcedência de eventual reclamação trabalhista interposta em face da RECORRENTE não tem o condão de afastar o vínculo constatado pela autoridade fiscal para efeitos previdenciários, pois aqui o objeto é uma relação da RECORRENTE com a UNIÃO, regida por normas de direito público, que não podem ser modificadas, afastadas ou alteradas pela vontade das partes.

Neste sentido, válido citar julgado recente da CSRF:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. FALTA DE JUNTADA PELO FISCO DE PROVA. APRESENTAÇÃO DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS POR AMOSTRAGEM. AUSÊNCIA DE NULIDADE*

*Não deve ser aceita como causa de nulidade a alegação de que o fisco descreveu em seu relato apenas por amostragem as situações que seriam suficientes à conclusão de ocorrência dos fatos geradores, principalmente quando deixa claro a autoridade fiscal que os contratos apresentavam um padrão.*

***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 remuneração de segurado empregado.***

*(...)*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS RECOLHIDA POR PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. POSSIBILIDADE.*

*As contribuições previdenciárias paga pelas pessoas jurídicas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração.*

(Acórdão nº 9202-004.641; 2ª Turma da CSRF; Sessão de 23/11/2016)

Sobre as características da relação de emprego, o art. 3º da CLT dispõe o seguinte:

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

De acordo com os ensinamentos de Alice Monteiro de Barros (Curso de Direito do Trabalho, 8. Ed, São Paulo: LTr, 2012, p. 185), o contrato de trabalho é o acordo expresso ou tácito por meio do qual o empregado se compromete a executar, pessoalmente, em favor do empregador um serviço de natureza não eventual, mediante salário e subordinação jurídica. A mesma autora afirma que a nota típica dos contratos de trabalho é a subordinação jurídica, pois é ele que irá distinguir este tipo de contrato dos demais que lhe são afins.

Nas palavras de Maurício Godinho Delgado (Curso de Direito do Trabalho, 11. ed. São Paulo: LTr, 2012, p. 295/296), o elemento “subordinação” interpreta-se sob a ótica essencialmente objetiva, devendo considerar que “*a intenção da lei é se referir à ideia de subordinação quando utiliza o verbete dependência na definição celetista de empregado. Para o consistente operador jurídico onde a CLT escreve ... sob a dependência deste deve-se interpretar ‘mediante subordinação’*”.

Assim, com base na legislação, foram estabelecidos quatro requisitos para a constatação da relação de emprego, os quais devem necessariamente estar presentes nos contratos: não eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação.

Presentes esses quatro requisitos, tem-se a existência de uma relação empregatícia com todos os direitos e deveres dela decorrentes.

No presente caso, consta no item 10 do Relatório da NFLD (fls. 431/450) os diversos motivos que ensejaram o lançamento do crédito tributário objeto do presente processo, os quais reproduzo abaixo:

*'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.'

Os contratos encontram-se acostados às fls. 452/610.

A não eventualidade na prestação de serviços ficou evidenciada pela emissão de notas fiscais em sequência numérica, em ordem cronológica. A documentação acostada às fls. 923/1.013 dos autos é um exemplo evidente da sequência numérica das notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços. A autoridade fiscal atesta ainda que, em diversos casos, o prestador de serviços somente emitiu nota fiscal contra a METSO/SVEDALA, por longo período de tempo.

Do exposto no Relatório da NFLD, percebe-se que o requisito da pessoalidade se encontra presente em todos os contratos de prestação de serviços analisados, na medida em que tais empresas foram contratadas visando à pessoa do sócio identificada em cada contrato. Esta situação fica evidente quando a autoridade fiscal faz a afirmação de que, através de pesquisa nos sistemas informatizados da Previdência Social, verificou a ausência de empregados nas empresas prestadoras de serviços.

A onerosidade se revela ante o pagamento acertado da remuneração prevista nos contratos. Ou seja, a prestação do serviço não se deu de forma gratuita. No item 09 do Relatório da NFLD há um breve relatório das cláusulas existentes nos contratos de prestação de serviço objeto do presente processo. Neste ponto, é possível observar a forma de remuneração de todos os contratos.

Ademais, mencionado item do Relatório da NFLD expõe uma cláusula que é comum em quase todos os contratos de prestação de serviços firmados pela RECORRENTE, cujo teor transcrevo abaixo:

*“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.”*

Além disso, a autoridade fiscal apontou outras características reveladoras de uma subordinação, quais sejam: (i) o fato de o contratado dever emitir relatórios em impresso da METSO/SVEDALA; (ii) em algumas situações o contratado deve realizar contato imediato com a contratante; (iii) o pagamento é realizado em dia certo, normalmente, no mês seguinte a prestação dos serviços; e (iv) o pagamento de despesas de viagens do contratado segue as normas internas da empresa.

Ao tratar de conceito e caracterização da subordinação na relação empregatícia, Maurício Godinho Delgado leciona o seguinte (Curso de Direito do Trabalho, 11. ed. São Paulo: LTr, 2012, p. 295):

*“A subordinação corresponde ao polo antitético e combinado do poder de direção existente no contexto da relação de emprego. Consiste, assim, na situação jurídica derivada do contrato de trabalho, pela qual o empregado compromete-se a acolher o poder de direção empresarial no modo de realização de sua prestação de serviços. Traduz-se, em suma, na ‘situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará’”*

*Como se percebe, no Direito do Trabalho a subordinação é encarada sob o prisma objetivo: ela atua sobre o modo de realização da prestação e não sobre a pessoa do trabalhador.”*

Ora, de acordo com as lições acima, a subordinação fica evidenciada quando o modo de realizar a prestação dos serviços não decorre da autonomia da vontade do empregado, mas sim da orientação proveniente do empregador, que detém o poder de direção sobre a atividade que o empregado desempenhará.

Portanto, a mencionada cláusula existente na grande maioria dos contratos de prestação de serviços (*“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.”*) é uma forte evidência da subordinação existente entre a RECORRENTE e a contratada, pois fica nítido que a RECORRENTE detém o poder de direção sobre o modo de realização da atividade desempenhada pelo contratado.

De todos os 31 contratos objeto do presente processo, apenas 04 não possuem a referida cláusula acima descrita, são eles:

Levantamento E05: BENGT HANS SANDELL (fls. 469/471);

Levantamento E10: RONALDO MAIA (fls. 492/498);

Levantamento E13: ODAIR VALÉRIO (fls. 507/509); e

Levantamento E16: RUDINEI FLORINDO DE FARIA (fls. 525/532).

Dos contratos acima mencionado, entendo que apenas o de Bengt Hans Sandell (Levantamento E05 – Sandell Assistencia Técnica S/C LTDA. ME) possui indícios de subordinação. Não pelas cláusulas do contrato em si, mas sim pelo fato de o profissional ter sido empregado da RECORRENTE quando da celebração do contrato de prestação de serviços.

Conforme consta na fl. 471, o contrato de prestação de serviços com a Sandell Assistencia Técnica S/C LTDA. ME foi celebrado em 01/10/2001, ao passo que o sócio da referida contratante (Bengt Hans Sandell) teve o seu contrato rescindido com a RECORRENTE em 15/10/2001 (fl. 611), o que denota a permanência da subordinação entre as partes. Esse fato aliado às outras questões já apresentadas (pessoalidade, não habitualidade, etc.) convergem para o entendimento de que a relação entre a RECORRENTE e Bengt Hans Sandell era de emprego no período fiscalizado.

Por outro lado, os contratos de Ronaldo Maia (Levantamento E10 – Aliança Serviços de Microfilmagem e Arquivos S/C LTDA.), de Odair Valério (Levantamento E13) e de Rudinei Florindo de Faria (Levantamento E16 – SERMANS EPP) não possuem a evidência de subordinação entre as partes. Portanto, deve ser excluído o lançamento decorrente dos três levantamentos E10, E13 e E16.

Por tudo exposto, entendo que, ao contrário do que defende a RECORRENTE, a autoridade lançadora demonstrou e fundamentou as suas razões para caracterizar a relação de emprego existente com os sócios/titulares das empresas contratadas, devendo ser mantido o lançamento, exceto em relação aos levantamentos E10, E13 e E16.

### **Do Bis in idem**

Sustenta a RECORRENTE que *“as 31 contratantes em causa na NFLD aderiram ao “SIMPLES”, tendo recolhido pequeno valor de tributos. Mas independente dos valores, eles foram recolhidos, ou compensados, como demonstram os documentos anexos”*.

Conforme exposto, a CSRF já decidiu que as contribuições previdenciárias paga pelas pessoas jurídicas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração. Válido transcrever novamente o trecho da ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

*(...)*

*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 remuneração de segurado empregado.*

*(...)*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS RECOLHIDA POR PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. POSSIBILIDADE.*

*As contribuições previdenciárias paga pelas pessoas jurídicas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração.*

*(Acórdão nº 9202-004.641; 2ª Turma da CSRF; Sessão de 23/11/2016)*

Assim, entendo ser legítimo o pleito de abatimento das contribuições sociais pagas pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços contratadas pela RECORRENTE, cujos sócios/titulares tiveram reconhecida a relação empregatícia com a RECORRENTE.

Desta forma, entendo que somente as contribuições previdenciárias comprovadamente pagas pelas pessoas jurídicas em relação ao seu respectivo sócio (que prestou serviço para a RECORRENTE) deverão ser deduzidas dos valores lançados no presente auto de infração.

Por outro lado, em relação aos valores recolhidos pelas empresas prestadoras sob a sistemática do SIMPLES, entendo que a restituição deles deve ser efetuada através de pedido de restituição próprio por cada pessoa jurídica pois, conforme exposto, não houve a desconsideração da personalidade jurídica das empresas, de modo que permanece legítima a cobrança de tributos sobre suas receitas através do SIMPLES.

**Da aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005**

Por fim, a RECORRENTE pleiteia 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. É a redação do dispositivo:

*Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.*

No entanto, a Lei nº 11.196/2005 foi publicada em 22/11/2005 ao passo que os fatos geradores objeto da fiscalização são do período de 01/2000 a 02/2005. Portanto, é inaplicável a referida lei, pois os fatos em análise são pretéritos à sua vigência legal.

O que legitimaria a retroatividade do mencionado dispositivo seria a existência de qualquer das hipóteses do art. 106 do CTN, a saber:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Ora, o dispositivo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não se encaixa em qualquer das hipóteses acima, pois: (i) ele não é norma interpretativa; e (ii) não está revogando qualquer ato que era considerado antes infração. Isto fica evidente ao se compreender que, em qualquer caso, antes ou depois da Lei nº 11.196/2005, é permitido ao Fisco, quando constatar a ocorrência da relação empregatícia dissimulada em contratação de pessoa jurídica, realizar a desconsideração do vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.

Sobre o tema, colaciono abaixo trecho da ementa do acórdão nº 2301-003.751:

(...)

*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. Incabível a aplicação do art. 106, inciso II, alínea "a", pois a retroatividade benigna diz respeito às infrações e suas penalidades, ao passo que o fato gerador deve seguir as determinações do art. 144 do CTN.*

*(...)*

*(acórdão nº 2301-003.751; 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF; Sessão de 15/10/2013)*

Ademais, o dispositivo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, o que não é o caso em questão onde as pessoas jurídicas foram contratadas para realizar serviços de engenharia, transporte, programação de sistemas, manutenção, etc.

Ainda assim, mesmo que se tratassem de serviços intelectuais, o mencionado dispositivo não tem o condão de afastar a atuação das autoridades fiscais quando comprove a ocorrência da relação de emprego no bojo de contrato firmado entre pessoas jurídicas.

Sobre o tema, peço vênica para transcrever trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no acórdão nº 9202-004.641 da 2ª Turma da CSRF:

*Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis:*

*Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.*

*Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. (...)*

*Observe-se que tal procedimento não implica em descon sideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.*

*Um argumento que nos parece muito válido para cancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.*

*São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego travestido de avença entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:*

*“Razões do veto O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.”*

Com essas considerações, entendo que não devem prosperar as alegações da RECORRENTE acerca da aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ao presente caso.

## CONCLUSÃO

Por todo o acima exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso de Ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, apenas para: excluir do lançamento as contribuições previdenciárias oriundas dos levantamentos E10, E13 e E16; e para deduzir dos valores lançados no presente auto de infração as contribuições previdenciárias comprovadamente pagas pelas pessoas jurídicas em relação ao seu respectivo sócio que prestou serviço para a RECORRENTE.

*Assinado digitalmente*

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator designado.

Em que pese a pertinência das razões e fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de seu conteúdo exclusivamente em relação à decadência parcial suscitada pelo recorrente.

A Decisão de Notificação recorrida, em seu item 19, às fl. 1.320, foi expressa ao afastar a tese de decadência defendida pela Impugnação em razão de entender que o lapso temporal para extinção do direito do fisco constituir o crédito tributário era aquele previsto no art. 45 da lei 8.212/91.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal STF declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, editando a Súmula Vinculante nº 08, nos seguintes termos:

*Súmula Vinculante nº 08:*

*“São inconstitucionais os 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”.*

Assim, resta evidente a inaplicabilidade do art. 45 da lei 8.212/91 para amparar o direito da fazenda pública em constituir o crédito tributário mediante lançamento, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições previdenciárias sujeitam-se aos artigos 150, § 4º, e 173 da Lei 5.172/66 (CTN), cujo teor merece destaque:

*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.*

*(...)*

*§ 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.*

*(...)*

*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; Grifou-se*

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial, este Conselho adota o entendimento do STJ, no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, e, portando, de observância obrigatória neste julgamento administrativo.

Assim, o prazo decadencial inicia sua fluência com a ocorrência do fato gerador quando há antecipação do pagamento, conforme artigo 150, § 4º do CTN. 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 contribuinte não antecipa o pagamento devido, ou ainda quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em relação à verificação da ocorrência do pagamento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou, uniforme e reiteradamente, tendo sido



editada Súmula, de observância obrigatória nos termos do art. 72 do RICARF, cujo teor destaco abaixo:

*"Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração."*

Quanto à existência de antecipação de pagamentos para os períodos de apuração contemplados no lançamento ora em discussão, as guias de fl. 1.619 a 1.631 não deixam dúvidas de que, de fato, houve recolhimentos antecipados de contribuições previdenciárias.

Não há no Relatório da NFLD, fl. 431 a 450, qualquer manifestação expressa da Autoridade Fiscal que indique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação capaz de deslocar a contagem do prazo decadencial para o inciso I do art. 173 do CTN, tanto que nem mesmo formalizou Representação Fiscal para Fins Penais, conforme se observa no item 12.5, fl. 449.

Desta forma, tendo em vista tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, considerando os pagamentos efetuados antecipadamente, bem assim a não constatação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, no caso em apreço, o prazo decadencial inicia sua contagem a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150, da Lei 5.172/66.

Portanto, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 01 de dezembro de 2005 (fl. 24), constata-se que foram alcançados pela decadência todos os valores lançados para os meses 01 a 11/2000, cujo prazo decadencial expirou em 30 de novembro de 2005.

### **Conclusão:**

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, acolho a preliminar de mérito suscitada para considerar fulminados pela decadência todos os débitos lançados para os períodos de apuração de 01 a 11/2000.

*Assinado digitalmente*

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Redator designado

Processo nº 37299.007475/2006-32  
Acórdão nº **2201-003.662**

**S2-C2T1**  
Fl. 1.797

---