



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 44021.000007/2007-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.150 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2023  
**Recorrente** MAIS DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2003

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL. REGRA DE CONTAGEM.**

O prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I, ou 150, §4º, ambos do CTN. Sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial é contado nos termos do art. 173, I, CTN.

**TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL NÃO OPTANTE PELO SIMPLES. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. POSSIBILIDADE.**

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando eventual vínculo formal pactuado com pessoa jurídica interposta optante pelo Simples, desde que demonstrado que os trabalhadores, na verdade prestavam serviços à empresa principal, esta não optante pelo regime diferenciado de tributação.

**TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.**

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA.**

Nos termos da Súmula CARF nº 88, a "Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência do lançamento até a competência 11/2001 (inclusive), assim como para determinar o aproveitamento dos recolhimentos realizados pela empresas prestadoras de serviços contratadas pela Recorrente (as interpostas empresas), constantes da tabela de fl. 571 elaborada em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

**Relatório**

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 618/639, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo I/SP de fls. 583/607, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente a parte dos segurados, conforme descrito na NFLD de fls. 03/39, lavrados em 12/12/2006, referentes ao período de 12/1999 a 12/2003, com suposta ciência da RECORRENTE em 15/12/2006, conforme extrato de acompanhamento do AR à fl. 516.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor total histórico de R\$ 2.756.312,08, já inclusos juros (até a lavratura) e multa de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 54/57), o presente lançamento se refere às contribuições que tiveram como fatos geradores os valores constantes nas notas fiscais de serviço sobre cessão de mão de obra, considerados como pagamentos aos segurados da contribuinte, conforme adiante explanado.

Foram analisados os Livros Diários da RECORRENTE, onde verificou-se no histórico de despesa simplesmente a descrição "Serviços Terceirizados" em lançamentos nas contas contábeis "Serviços de Terceiros" (código contábil 5.1.1.2.0.612.1000) e "Serviços Administrativos e Comerciais Terceirizados" (código contábil 3.5.2.402.240018).

A fiscalização constatou (e discriminou) que diversas empresas prestadoras de serviços contratadas pela RECORRENTE foram constituídas na sistemática do SIMPLES da Lei nº 9.317/96 com os empregados e ex-empregados da RECORRENTE, conforme consulta de informação cadastral extraída do banco de dados da receita Federal (fls. 58/64 e fls. 96/121).

Ainda conforme o Relatório Fiscal, os empregados das empresas acima citadas tiveram foram oriundos de transferência da RECORRENTE, conforme CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados, GFIP de 11/99, e pela transferência de volta posteriormente em 11/2003 para a RECORRENTE. Além do mais, as obrigações trabalhistas das empresas listadas eram confeccionadas pela própria empresa RECORRENTE, conforme CAGEDs de 11/1999 (fls. 122/181) relacionados às interpostas empresas (todos elaborados pela gerente de Recursos Humanos, Gisele Maria dos Anjos Novaes) e CAGEDs de 11/2003 às fls. 236, 260 e 295, todos elaborados pelo funcionário da RECORRENTE Valter Ambrosio Filho (fl. 211).

Portanto, foram desconsideradas as empresas prestadoras de serviços constituídas como empresas no SIMPLES e os valores a elas pagos considerados como salário de contribuição. Desta forma, o Levantamento LD4 (único objeto do presente processo) teve como fatos geradores os valores das notas fiscais de serviços do período de 12/99 a 06/01 na conta “Serviços de terceiros” e de 07/2001 a 10/2003 e 12/2003 na conta “Serviços Administrativos e Comerciais terceirizados”, e encontram-se no RL – Relatório de Lançamentos de fls. 30/34.

Por fim, de acordo com o TEAF (fl. 52), foi resultado do procedimento fiscal, a lavratura dos seguintes AI's e NFLD's, em desfavor da RECORRENTE:

**Resultado do Procedimento Fiscal:**

| Documento | Período         | Número    | Data       | Valor        |
|-----------|-----------------|-----------|------------|--------------|
| GPS       | 01/1999 03/2006 | Rec Inic  | 06/03/2006 | 58.795,25    |
| GPS       | 02/1999 08/2001 | Rec Inic  | 06/03/2006 | 666,02       |
| GPS       | 03/2000 02/2006 | Rec Inic  | 06/03/2006 | 47.681,34    |
| GPS       | 02/2002 02/2002 | Rec Inic  | 06/03/2006 | 1.968,44     |
| GPS       | 06/2005 03/2006 | Rec Inic  | 06/03/2006 | 22.873,47    |
| GPS       | 02/2006 02/2006 | Rec Inic  | 05/03/2006 | 7.864,04     |
| AI        | 12/2006 12/2006 | 370094859 | 12/12/2006 | 104.124,78   |
| AI        | 12/2006 12/2006 | 370094867 | 12/12/2006 | 1.227.559,75 |
| NFLD      | 01/1999 02/2006 | 370094883 | 12/12/2006 | 4.143.776,93 |
| NFLD      | 02/1999 03/2006 | 370094891 | 12/12/2006 | 785.334,93   |
| NFLD      | 01/1998 12/2003 | 370094905 | 12/12/2006 | 1.531.254,00 |
| NFLD      | 12/1999 12/2003 | 370094913 | 12/12/2006 | 2.756.312,08 |
| NFLD      | 12/1999 12/2003 | 370094921 | 12/12/2006 | 9.887.255,88 |
| NFLD      | 09/2001 02/2004 | 370094930 | 12/12/2006 | 90.199,88    |
| AI        | 12/2006 12/2006 | 370094875 | 12/12/2006 | 42.834,02    |

## Impugnação

A RECORRENTE apresentou Impugnação em 02/01/2007, às fls. 348/372. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo I/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

5.1. O relatório fiscal de forma concisa descreve que se trata de débito correspondente às contribuições incidentes sobre faturas de pagamentos de serviços efetuados por

empresas prestadoras de serviços constituídas sob a modalidade de SIMPLES e nesta condição recusadas pela auditoria fiscal sem contudo demonstrar a origem das diferenças entre os valores efetivamente recolhidos e os valores supostamente devidos;

5.2. Assim, deveria o Auditor-Fiscal, ante ao princípio da legalidade, descrever com clareza a infração cometida e fundamentar juridicamente a base impositiva de forma precisa, possibilitando com a sua identificação o exercício da ampla defesa na esfera administrativa;

5.3. Portanto, clara está a afronta ao artigo 2º da Lei nº 9.784/99, bem como ao inciso II do artigo 50 da mesma lei;

5.4. Requer a consideração do prazo decadencial de cinco anos, com base no artigo 150, §4º, do CFN;

5.5. Solicita a exclusão dos relatórios Coresp e Vínculos dos diretores da Notificada e de sua controladora, com base no artigo 135, inciso III, do CTN;

5.6. Aduz que há incorreção na identificação de seu domicílio tributário;

5.7. Sendo as empresas prestadoras de serviços optantes pelo SIMPLES falece de competência à Secretaria da Receita Previdenciária para normatizar os recolhimentos e retenções de obrigações tributárias em relação às mesmas, em face do artigo 17 da Lei nº 9.317/96;

5.8. O relatório fiscal aduz, ainda, que todas as informações devidas à Previdência Social foram prestadas via GFIP de cada empresa prestadora de serviços, cumprindo regularmente as obrigações acessórias;

5.9. A omissão no relatório fiscal não permite identificar a base de constituição do crédito previdenciário referente às contribuições devidas pela empresa;

5.10. Na modalidade de contrato com cessão de mão-de-obra não há impedimento legal quanto aos aspectos da pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade, nos termos da lei previdenciária.

5.11. Logo, encontram-se em situação regular todos os prestadores de serviços, e ainda com todas as contribuições sociais devidamente recolhidas;

5.12. Requer, por fim, a inconstitucionalidade da Taxa Selic.

### **Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência**

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a Delegacia da Receita Previdenciária de São Paulo, à fl. 520, entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, para a AFPS autuante se manifestasse acerca dos documentos juntados e sobre as razões e, se caso, elaborar FORCED.

Em resposta, a fiscalização, às fls. 521/523, prestou as seguintes informações:

2- A empresa constituiu as empresas SIMPLES, conforme documentos anexados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD acima citado, contabilizou como sendo suas despesas a abertura destas empresas, paga a Aspirai Assessoria Contábil S/C Ltda, conforme anexo às fls. 63 a 72, também pagou taxas de licença e instalação, fls. 73 e 88 e também a Global Partners Associados e Consultoria Empresarial S/C Ltda, fls. 89/90;

2.1.- Também paga os salários destas empresas SIMPLES, através de transferência eletrônica de crédito do Banco em que trabalha para os funcionários terceirizados, fls. 91/92.

3- As empresas relacionadas no relatório fiscal fls. 52/53, todas estão estabelecidas na mesma sala 03 da Av. Evaristo Delfino Pinto, 701 — 1 andar, com numerações distintas dita conjunto, no bairro central, no município de São Lourenço da Serra — Estado de São Paulo — CEP 06890-000, conforme documentos fls. 56 a 59 (consulta informação cadastral) da Receita Federal.

4- Os sócios destas empresas todos são empregados e/ou ex-empregados conforme relatório extraídos do Cadastro da Receita Federal (Consulta Informação cadastral) anexo fls. 59 a 62.

5 — Os funcionários das empresas listadas fls. 52/53, foram admitidos por meio de transferência de entrada e posteriormente voltou por meio de transferência de saída da empresa Mais Distribuidora de Veículos S/A., conforme CAGED — Cadastro Geral de Empregados e Desempregados do Ministério do Trabalho e Emprego anexo às fls. 120 a 161 e 204 a 311, cruzados com GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social anexos fls. 93 a 119 e 162 a 203.

6 — As empresas LV Serviços Automotivos S/C Ltda., MM Serviços Automotivos S/C Ltda., RS Serviços Automotivos S/C Ltda., UB Serviços Automotivos S/C Ltda. e WL Serviços Automotivos S/C Ltda., todos com o mesmo ramo de atividade de Prestação de Serviços de mecânica, funilaria e pintura de veículos automotores, conforme contratos sociais anexada pela DEFESA e com código e descrição de atividade econômica principal 50.20.2-01 Serviços de manutenção e reparação de automóveis, constante no cadastro da Receita Federal, não menciona em seus objetivos sociais a prestação de serviços por CESSÃO DE MÃO DE OBRA, isto é colocar funcionários para empresas contratadas, conforme contrato acordado entre as partes e anexadas na Defesa.

(...)

6.2 — Conforme Cadastro de Empregados e Desempregados — CAGED, em todas as empresas contratadas, com atividades específicas, os empregados postos nas empresas contratantes não condiz com a contratação. Ex. a empresa WL Serviços Automotivos S/C Ltda., conforme contrato de prestação de serviços fls. 649, **contratou para a prestação de serviços de mecânica, funilaria e pintura de veículos automotores** e fornece funcionários com as seguintes funções: Mecânico de manutenção de veículo, eletricitista, analista de recursos humanos, pintor de obras, trabalhador na manutenção de edifícios e logradouros, supervisor de digitação e operação, montador de máquinas, pintor a pincel, funileiro, auxiliar de escritório, motorista de carro de passeio, servente de obras, pintor de veículos; apontador de produção, estofador, piloto de auto, taquígrafo, recepcionista, pedreiro, servente de obras, tanoeiro, lavador de veículo, configurando que muitos do pessoal que trabalha na empresa foram transferidos nestas empresas SIMPLES e trabalham no mesmo local.

(...)

6.4 — Com relação as folhas de pagamento e Guias da Previdência Social — GPS recolhidas pelo código 2003 (simples) da empresa Loc Seg Consultoria e Serviços S/C Ltda., anexadas pela Defesa fls. 354 a 416, sendo muitas fora do período fiscalizado que é de 12/1999 a 12/2003 de empresa terceirizada sem poderes para exercer atividades de Cessão de Mão de Obra e contrato para prestação de serviços nulo, pois não tem

formalização necessária perante a lei, e de acordo com os itens citados acima. Ainda temos como exemplo 10 (dez) empresas numa única sala e divididos em conjuntos para diferenciar e oficinas mecânicas instalada no primeiro pavimento e fornecendo mão de obra das mais diversas atividades, e também todas estas empresas fornecendo funcionários de uma concessionária de veículos, portanto não foram considerados para abatimento no levantamento.

(...)

Devidamente intimada em 28/07/2008 (fl. 544) para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE deixou transcorrer o prazo sem apresentar suas razões.

Em análise da celeuma, a DRJ em São Paulo I/SP, às fls. 546/548, entendeu por realização de nova diligência para verificar a possibilidade de aproveitamento dos recolhimentos efetuados a título de segurados pelas empresas prestadoras desconsideradas.

A fiscalização apresentou planilha da composição da base de cálculo do presente processo (fls. 563/572), em que opinou pelo aproveitamento dos recolhimentos dos segurados realizados pelas empresas que prestaram serviços (interpostas PJs desconsideradas). Assim, com o aproveitamento das contribuições, opinou pela revisão do débito originário revisto (período 12/2000 a 12/2003).

Devidamente intimada em 20/04/2010 (fl. 573) para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE não apresentou manifestação.

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo I/SP julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 583/607):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2003

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço e a recolher o produto arrecadado conforme previsto no art. 30, I, 'a', da Lei nº 8.212/91.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, quando o contribuinte em sua impugnação demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados, defendendo-se plenamente.

DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deve seguir as regras previstas no Código Tributário Nacional, em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante STF nº 08.

**COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL PARA CARACTERIZAR CONTRIBUINTE COMO SEGURADO EMPREGADO**

Caso o Auditor Fiscal constate 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, do Decreto nº 3.048/99, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

**DESCARACTERIZAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA – SEGURADOS EMPREGADOS.**

Pessoas jurídicas contratadas cujo trabalho é prestado por pessoas físicas que de fato preenchem os requisitos previstos na letra "a" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, enquadram-se na categoria segurado empregado, incidindo as contribuições previdenciárias sobre a remuneração paga ou creditada a elas.

**AFERIÇÃO INDIRETA**

É lícita a apuração por aferição indireta do débito quando a documentação comprobatória é apresentada de forma deficiente e/ou quando a contabilidade não registra o movimento real da empresa.

**RESPONSABILIDADE DOS DIRETORES**

A responsabilidade pelos débitos previdenciários em relação aos diretores é sempre subsidiária em relação à empresa e solidária entre os mesmos.

Ademais, só será oportuno discutir a responsabilidade dos diretores no momento do redirecionamento da futura e eventual ação de execução fiscal.

**TAXA SELIC.**

Sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pela Receita Federal do Brasil que estejam em atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC de caráter irrelevável.

**INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE**

Compete exclusivamente ao Poder Judiciário decidir sobre matéria relativa a constitucionalidade / legalidade.

**LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.**

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c", do CTN).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ entendeu pela decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, das competências de 12/1999 a 11/2000, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco) anos entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, e a ciência do contribuinte do lançamento, que ocorreu em 12/12/2006.

**Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 29/29/2010, conforme AR de fl. 615, apresentou o recurso voluntário de fls. 618/639, em 18/10/2010.

Em suas razões, a RECORRENTE reiterou os argumentos da impugnação em relação aos seguintes tópicos:

- Cerceamento do Direito de Defesa;
- Decadência;
- Co-responsabilidade; e
- De mérito (competência para fiscalização, exigência em duplicidade e cessão de mão-de-obra).

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

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

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

**PRELIMINARES****Da Nulidade do Lançamento. Cerceamento do Direito de Defesa**

De início, a RECORRENTE alega cerceamento do direito do contraditório e da ampla defesa por estar impedido de exercê-lo com amplitude, pelo fato de a NFLD não descrever a origem das diferenças lançadas.

Pois bem, sabe-se que os autos de infração devem conter todos os requisitos legais estabelecidos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias e principalmente aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa do autuado, conforme será demonstrado.

Os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 assim dispõem:



Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 e/ou 11 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CAREF:

## AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira )

## AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

O direito a ampla defesa e ao contraditório, encontra-se previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição da República, que assim dispõe:

Art. 5º [...]

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade de o sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela fiscalização, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pela Autoridade Fiscal, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

Assim sendo, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar os documentos pertinentes.

Dessa forma, verifica-se que depois de cientificado da exigência, o contribuinte dispõe do prazo para apresentar sua impugnação, na qual refutará, de forma igualmente clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, nos termos do art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, o que ocorreu regularmente no presente caso, motivo pelo qual não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

Verifica-se que o relatório fiscal e o relatório de diligência demonstram o fato gerador do lançamento, os motivos que levaram à desconsideração das pessoas jurídicas relacionadas, as contas contábeis de onde foram extraídos os valores considerados na base de cálculo, o cálculo realizado em planilhas anexas, o cálculo discriminativo do débito e as fundamentações legais do débito.

Ademais, foram realizadas duas diligências para análise dos documentos e informações trazidos pela RECORRENTE, das quais foram oportunizadas a manifestação à RECORRENTE.

Neste sentido, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa no presente caso.

### **Decadência**

A RECORRENTE defende a aplicação da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, CTN ao invés da regra prevista no art. 173, I, do CTN, aplicada pela DRJ de origem.

Primeiramente, 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 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 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 impositivo, 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 efetuasse 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 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 presente caso, o lançamento inicial englobou as competências de 12/1999 a 12/2003, ao passo que a DRJ reconheceu a decadência do período de 12/1999 a 11/2000 considerando-se a regra do art. 173, I, do CTN, pois como o contribuinte foi cientificado do lançamento em dez/2006.

O contribuinte, então, pleiteia a aplicação da regra do art. 150, §4º, do CTN, o que implicaria no reconhecimento da decadência também do período de 12/2000 a 11/2001 (inclusive). Entendo que assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

O RADA de fls. 22/29 aponta que a RECORRENTE recolheu contribuições através de GPS (sob o código 2100 Empresas em Geral – CNPJ) em algumas competências no período fiscalizados, dentre elas as competências de 12/2000 a 11/2001 (são as que importam para a análise do art. 150, §4º, do CTN, pois a partir da competência 12/2001 o lançamento foi inequivocamente realizado dentro do lustro decadencial, qualquer seja a regra de contagem aplicada).

A DRJ de origem entendeu pela não aplicação da regra do art. 150, §4º, do CTN, por compreender, s.m.j., que o pagamento antecipado deveria guardar relação com o fato gerador lançado, conforme trecho colacionado abaixo (fl. 591):

11.5. No caso em análise, foram lançadas contribuições referentes à remuneração paga a empresas prestadoras de serviços, cujos empregados foram enquadrados pela

Fiscalização como segurados empregados da Notificada. Portanto, por óbvio, que NÃO ocorreu o pagamento antecipado em relação a estes fatos geradores.

No entanto, o tema envolvendo as “rubricas” de pagamento foi superado por este CARF, conforme Súmula nº 99 abaixo transcrita:

**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.

Sendo assim, considerando-se o recolhimento antecipado do tributo nestas competências, tem-se que deve ser reconhecida a decadência até a competência 11/2001 (inclusive).

Portanto, com razão a RECORRENTE.

## **MÉRITO**

### **Da competência para fiscalização**

Alega a RECORRENTE que todas as empresas prestadoras de serviços contratadas encontram-se regularmente inscritas no SIMPLES. Assim, a Secretaria da Receita Previdenciária à época dos fatos não detinha competência fiscalizatória ou arrecadatória das obrigações tributárias das prestadoras, sendo incompetente ainda para a normatização de recolhimentos e retenções de obrigações tributárias em relação a estas empresas.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

Primeiramente, vale ressaltar que, no presente caso, houve uma análise da situação fática, eis que constatou-se a transferência de empregados da RECORRENTE para novas empresas (criadas sob a sistemática do SIMPLES) e a posterior contratação destas empresas recém criadas para a prestação, à RECORRENTE, de serviços que já eram executados pelos então empregados transferidos.

Conforme adiante demonstrado, a autoridade fiscal exerceu a sua prerrogativa de afastar a eficácia do contrato dissimulado de prestação de serviços e enquadrar os empregados das PJ criadas sob o SIMPLES como segurados empregados da RECORRENTE. Como consequência lógica, houve a exigência das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos citados segurados empregados.

Sabe-se que, à época dos fatos, competia ao INSS arrecadar, fiscalizar e lançar as contribuições previdenciárias, com base no art. 33 da Lei 8.212/91:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e

c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

Ressalta-se que houve a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária pela Lei nº 11.457/2007, com a atribuição de sua competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil, para as atividades de tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 9º da mesma Lei que alterou a redação da Lei nº 10.593/2002 (que dispõe sobre a reestruturação da Carreira da Auditoria da Receita Federal-ARF).

Desta forma, atualmente, o art. 33 acima citado dispõe que as mesmas competências para arrecadar, fiscalizar e lançar as contribuições previdenciárias é da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Portanto, havendo a constatação de uma relação empregatícia envolvendo a RECORRENTE e determinados empregados de interposta pessoa jurídica por ela contratada, cabe à fiscalização analisar tal fato.

Para demonstrar que não houve invasão de competência, também cabe analisar o que dispõe a Constituição Federal e a Lei 8.212/91 a respeito do assunto:

Constituição Federal

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

I - as ações oriundas da relação de trabalho, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - as ações que envolvam exercício do direito de greve;

III - as ações sobre representação sindical, entre sindicatos, entre sindicatos e trabalhadores, e entre sindicatos e empregadores;

IV - os mandados de segurança, “habeas corpus” e “habeas data”, quando o ato questionado envolver matéria sujeita à sua jurisdição;

V - os conflitos de competência entre órgãos com jurisdição trabalhista, ressalvado o disposto no art. 102, I, o

VI - as ações de indenização por dano moral ou patrimonial, decorrentes da relação de trabalho

VII - as ações relativas às penalidades administrativas impostas aos empregadores pelos órgãos de fiscalização das relações de trabalho;

VIII - a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

IX - outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, na forma da lei.

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 determinada pessoa jurídica contratada abriga, na realidade, os empregados da própria RECORRENTE, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de afastar a eficácia do contrato de prestação de serviços e enquadrar os empregados das interpostas PJs como segurados empregados da RECORRENTE. 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 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 existência dos elementos de uma 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, entendo incabível o argumento da RECORRENTE de que a Secretaria da Receita Previdenciária não possuía (à época) competência fiscalizatória ou arrecadatória das obrigações tributárias em relação as pessoas jurídicas integrantes do SIMPLES, pois o que está em jogo não é a arrecadação dos tributos devidos sob a sistemática do SIMPLES, mas sim as contribuições devidas sobre a folha de salários das interpostas PJs, por estas servirem unicamente para abrigar os empregados da RECORRENTE.

Assim, a autoridade fiscal exerceu o seu poder/dever de desconsiderar atos dissimulados com a finalidade de exigir as contribuições devidas ao constatar os fatos já narrados (criação de interpostas empresas sob a sistemática do SIMPLES unicamente para abrigar os empregados da RECORRENTE).

Ou seja, a autoridade fiscal efetua o lançamento das contribuições advindas de uma relação jurídica que ocorre na prática. Isto é o que se extrai do já citado art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS). Isto porque o trabalho do auditor é, sob pena de responsabilidade funcional, constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

Portanto, perfeitamente possível a realização de lançamento pela então Secretaria da Receita Previdenciária para a cobrança das contribuições previdenciárias devidas no caso em análise, visto a sua competência para tanto.

Portanto, sem razão à RECORRENTE.

### **Cessão de mão-de-obra. Contratação de empresa do SIMPLES. Desconsideração.**

A RECORRENTE afirma que, na modalidade de contratação com cessão de mão de obra, *“não há impedimento legal quanto aos aspectos da personalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade nos termos da lei previdenciária”* (fl. 639).

Contudo, no presente caso, há uma nítida situação que evidencia o fato de as empresas prestadoras terem sido criadas por determinação da RECORRENTE, como exposto pela autoridade fiscal no Relatório de Diligência, pois as despesas para a constituição das novas PJs foram arcadas integralmente pela RECORRENTE, que também paga a folha de salários dessas citadas empresas (fl. 521):



2 – A empresa constituiu as empresas SIMPLES, conforme documentos anexados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD acima citado, contabilizou como sendo suas despesas a abertura destas empresas, paga a Aspirai Assessoria Contábil S/C Ltda., conforme anexo às fls. 63 a 72, também pagou taxas de licença e instalação fls. 73 e 88 e também a Global Partners Associados e Consultoria Empresarial S/C Ltda. Fls. 89/90.

2.1 - Também paga os salários destas empresas SIMPLES, através de transferência eletrônica de crédito do Banco em que trabalha para os funcionários terceirizados fls. 91/92.

Ou seja, a situação fática não aponta para uma independência das PJs criadas, como quer fazer crer, a RECORRENTE, eis que elas foram criadas com o único propósito de abrigar os empregados da contribuinte sob a sistemática do SIMPLES. Isto fica claro quando da análise da planilha de fl. 94 e do relatório enviado ao banco de fl. 93, os quais apontam que a RECORRENTE arcava com a folha de pagamento das empresas “contratadas”.

A autoridade fiscal ainda relatou os casos em que a contratação da cessão de mão-de-obra especializada não existia, pois os funcionários cedidos exerciam as mais diversas atividades e não meramente as atividades supostamente contratadas, conforme dispõe o seguinte trecho do Relatório de Diligência (fl. 522):

6 — As empresas LV Serviços Automotivos S/C Ltda., MM Serviços Automotivos S/C Ltda., RS Serviços Automotivos S/C Ltda., UB Serviços Automotivos S/C Ltda. e WL Serviços Automotivos S/C Ltda., todos com o mesmo ramo de atividade de Prestação de Serviços de mecânica, funilaria e pintura de veículos automotores, conforme contratos sociais anexada pela DEFESA e com código e descrição de atividade econômica principal 50.20.2-01 Serviços de manutenção e reparação de automóveis, constante no cadastro da Receita Federal, não menciona em seus objetivos sociais a prestação de serviços por CESSÃO DE MÃO DE OBRA, isto é colocar funcionários para empresas contratadas, conforme contrato acordado entre as partes e anexadas na Defesa.

(...)

6.2 — Conforme Cadastro de Empregados e Desempregados — CAGED, em todas as empresas contratadas, com atividades específicas, os empregados postos nas empresas contratantes não condiz com a contratação. Ex. a empresa WL Serviços Automotivos S/C Ltda., conforme contrato de prestação de serviços fls. 649, **contratou para a prestação de serviços de mecânica, funilaria e pintura de veículos automotores** e fornece funcionários com as seguintes funções: Mecânico de manutenção de veículo, eletricista, analista de recursos humanos, pintor de obras, trabalhador na manutenção de edifícios e logradouros, supervisor de digitação e operação, montador de máquinas, pintor a pincel, funileiro, auxiliar de escritório, motorista de carro de passeio, servente de obras, pintor de veículos; apontador de produção, estofador, piloto de auto, taquígrafo, recepcionista, pedreiro, servente de obras, tanoeiro, lavador de veículo, configurando que muitos do pessoal que trabalha na empresa foram transferidos nestas empresas SIMPLES e trabalham no mesmo local.

Diante desta flagrante constatação, com todos essas características já descritas nos tópicos anteriores deste voto (abertura de empresas do SIMPLES a custo da RECORRENTE, transferência de empregados destas para as novas empresas criadas, contratação destas empresas para exercer os mais diversos serviços que já eram cumpridos pelos mesmos funcionários antes da transferência para a nova empresa, pagamento da folha de salários das empresas criadas sob o SIMPLES, etc.), s.m.j., caberia à RECORRENTE atestar que os contratos de prestação de serviço eram legítimos, pois restou nítida a prática de modalidade já tão conhecida, que é a

transferência do seu quadro de empregados para empresas do SIMPLES visando não recolher contribuição previdenciária sobre a folha. Isto porque as PJs criadas sob o SIMPLES tiveram como único propósito servir à RECORRENTE, especificamente para abrigar seu quadro de funcionários.

Neste ponto, por terem sido repisadas as razões de impugnação, e por este julgador, diante das afirmações e do conjunto probatório acostado aos autos, concordar com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, os fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro § 3.º do art. 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015 (RICARF).

### DA DESCONSIDERAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

13. No caso em análise, a fiscalização desconsiderou diversas pessoas jurídicas que prestaram serviços à Notificada, em face da constatação dos requisitos configuradores da relação empregatícia.

13.1. Explicou a fiscalização que as empresas desconsideradas foram constituídas por empregados e/ou ex-empregados da Notificada e que todas funcionavam no mesmo endereço físico, sendo que suas despesas de constituição e os salários de seus empregados eram pagos pela Impugnante. Concluiu, assim, que as mesmas foram constituídas de forma a disfarçar a verdadeira relação empregatícia existente.

13.2. Informou o auditor, ainda, as diversas irregularidades observadas na contratação destas pessoas jurídicas desconsideradas. Como exemplo cite-se:

- **A MAIS contabilizou como sendo suas as despesas de abertura destas empresas do SIMPLES**, pagando à Aspiral Assessoria Contábil S/C Ltda. as despesas incorridas, conforme anexo às fls. 63 a 72. **Houve, também o pagamento de taxas de licença e instalação (fls. 73)**, bem como **pagamento** à empresa Global Partners Associados e Consultoria Empresarial S/C Ltda **(fls. 89/90)**, **em relação a custos de registros de contratos sociais das empresas ora desconsideradas;**

- A Impugnante pagou os salários dos funcionários destas empresas desconsideradas, por meio de transferência eletrônica de crédito do Banco com o qual trabalha para os funcionários das mesmas (fls. 91/92).

- Os sócios destas empresas desconsideradas são todos empregados e/ou ex-empregados da Notificada, conforme relatório extraídos do Cadastro da Receita Federal (Consulta Informação Cadastral - anexo às fls. 59 a 62);

- Os funcionários das empresas desconsideradas foram admitidos por meio de transferência de entrada e, posteriormente, voltaram por meio de transferência de saída da empresa Mais Distribuidora de Veículos S/A, conforme CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados do Ministério do Trabalho e Emprego anexo às fls. 120 a 162 e 20S a 312, cruzados com os dados da GFIP;

- As empresas LV Serviços Automotivos S/C Ltda., MM Serviços Automotivos S/C Ltda., RS Serviços Automotivos S/C Ltda., UB Serviços Automotivos S/C Ltda. e WL Serviços Automotivos S/C Ltda., todas com o mesmo ramo de atividade de prestação de serviços de mecânica, funilaria e pintura de veículos automotores - conforme contratos sociais anexados pela Impugnante - não mencionam em seus

objetivos sociais a prestação de serviços por cessão de mão-de-obra, isto é, a colocação de funcionários para empresas contratadas, conforme contrato acordado entre as partes e anexadas na Defesa;

- Conforme Cadastro de Empregados e Desempregados - CAGED, em todas as empresas contratadas, com atividades específicas, os empregados à disposição nas empresas contratantes exercem funções não condizentes com a contratação. Ex. a empresa MM Serviços Automotivos S/C Ltda., conforme contrato de prestação de serviços, **foi contratada para a prestação de serviços de mecânica , funilaria e pintura de veículos automotores** e fornece funcionários com as seguintes funções: Vendedor de comércio varejista, mecânico de manutenção de veículos, vigilante, trabalhador na manutenção de edifícios e logradouros, taquígrafo, inspetor de risco, supervisor de digitação e operação, motorista de carro de passeio, auxiliar de escritório, advogado, servente de obras, pintor de veículos, montador de máquinas, estofador, gerente operacional, demonstrador de mercadorias, professor de história, analista de recursos humanos, porteiro, kardexista, guardador de veículo, funileiro e polidor.

- Outro exemplo é o da empresa Loc Seg Consultoria e Serviços S/C Ltda., que foi contratada para a prestação de serviços de consultoria e prestação de serviços atinentes a controle sobre locação de veículos, seguros e afins e disponibilizou funcionários com as seguintes funções: Lavador de veículos, vigia, vigilante, auxiliar de escritório, servente de obras, recepcionista, kardexista, inspetor de risco, detonador, motorista de carro de passeio, eletricitista instalador de cenário, funileiro industrial, apontador, marinho de convés, trabalhador serviços de manutenção edifícios e logradouros, mecânico manutenção de veículos, caixa de banco, guardador de veículos, copeiro, porteiro, auxiliar de contabilidade, telefonista, técnico secretariado, demonstrador de mercadorias, faxineiro, mecânico manutenção de máquina de cortador de grama.

13.3. Portanto, restou claro que as pessoas jurídicas desconsideradas não assumiam o risco pela sua atividade econômica, sendo, portanto, subordinadas à Impugnante, vez que esta última pagou todos os gastos de implantação das citadas pessoas jurídicas (tais como taxas de licenciamento, registros de contrato social etc.), bem como os salários dos empregados, conforme informou a fiscalização às fls. 488/490. Ademais, todas estas empresas funcionavam em um mesmo endereço apenas com variações de conjuntos ou andares.

13.4. Além disso, no CAGED — Cadastro Geral de Empregados e Desempregados, os citados funcionários eram desligados por motivo de "transferência de saída" e não por rescisão contratual. Ora, tal opção de transferência só seria possível nos casos de transferência de empregados entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico ou em relação a estabelecimentos da mesma empresa.

13.4.1. Da mesma forma, quando os mesmos eram contratados novamente pela Impugnante, era informada no CAGED a situação de "Transferência de Entrada".

13.4.2. Verifica-se, assim, que a própria Impugnante, aparentemente, considerava que os referidos funcionários continuavam laborando para ela, tanto que não informou no CAGED o registro de "Dispensa", mas sim o de "Transferência".

13.5. Desta forma, a análise da situação fática exposta pela fiscalização leva à conclusão de que tais pessoas jurídicas não foram constituídas para atuarem livremente no mercado, sendo que a situação dos empregados e ex-empregados da

MAIS não foi alterada pela constituição das citadas empresas ora desconsideradas, continuando os mesmos a laborarem de forma subordinada à Impugnante.

13.6. Portanto, em vez da MAIS incluir em sua própria folha-de-pagamento todos os funcionários que laboram para ela, decidiu financiar alguns deles para constituírem pessoas jurídicas sob o regime tributário do SIMPLES, para continuarem a prestar serviços subordinados à Impugnante. Ademais, alguns deles, continuaram a ser empregados da Impugnante (exemplo: Sr. Alfonso Ungaro).

13.7. Deste modo, conforme informado pela fiscalização, alguns sócios e empregados destas empresas do SIMPLES continuam a laborar também para a Impugnante como empregados, causando espécie a situação que se pretende justificar de empregados que **simultaneamente** laboram de forma subordinada para a Impugnante e também prestariam serviços supostamente autônomos por intermédio de pessoas jurídicas por eles constituídas.

13.8. Outro ponto que confirma a desconsideração efetuada diz respeito ao fato de que estes funcionários das empresas do SIMPLES – ora desconsideradas -, após um determinado lapso temporal, voltavam a ser contratados para trabalharem na Impugnante, conforme relatórios do CAGED juntados pela fiscalização e item 4.3 do relatório fiscal.

13.9. Destarte, havendo a prestação de serviço subordinado por empregados e sócios das "empresas" prestadoras (constituídas por empregados e/ou ex-empregados da Impugnante), transferidos para empresas com regime tributário incluído no SIMPLES, não há dúvidas sobre a caracterização do vínculo empregatício, vez que os mesmos continuaram a desempenhar as mesmas tarefas subordinadas que realizavam na condição de empregados da MAIS.

13.10. Deve-se ressaltar, ainda, que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes encontra-se no sentido da desconsideração do negócio jurídico no caso de abuso de forma, conforme se verifica do teor da seguinte ementa;

IRPJ — ATO NEGOCIAL — ABUSO DE FORMA — A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, - tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. (..)

(Processo nº : 10882.00203912003-98, Recurso nº : 143.795, Sessão de :25 de maio de 2006, Acórdão n'101-95.552, Primeira Câmara do Primeiro Conselho)

13.10.1. Portanto, restou evidente no caso em tela que a constituição de pessoas jurídicas optantes pelos SIMPLES por funcionários e/ou ex-funcionários da Impugnante não alterou a forma como os serviços eram prestados à Defendente, devendo, portanto, tais pessoas jurídicas serem desconsideradas para fins das obrigações previdenciárias. Desta forma, deve prevalecer a relação trabalhista, tendo em vista a constatação da presença dos requisitos da mesma, em especial, a subordinação, conforme já explicitado neste voto.

13.11. Em relação às alegações da Impugnante de que na modalidade de contrato com cessão de mão-de-obra não haveria impedimento legal quanto aos aspectos da pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade, deve-se

ressaltar que tais assertivas não correspondem à realidade, haja vista que," presentes as condições citadas, é indiscutível a existência do vínculo trabalhista.

13.11.1. A cessão de mão-de-obra, para fins da legislação previdenciária, define-se como a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (artigo 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

13.11.2. Verifica-se, portanto, que na prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra não está previsto o requisito da subordinação, vez que o segurado cedido possui relação de subordinação apenas com o seu empregador e não com a empresa tomadora de seus serviços. Também, nos contratos de cessão de mão-de-obra, define-se uma quantidade de trabalhadores cedidos, não havendo necessariamente, com a relação trabalhista, o requisito da pessoalidade.

13.11.3. Portanto, por óbvio não há que se confundir a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra com a prestação de serviço com a formação do vínculo laboral, esta última no caso em que restarem presentes todos os requisitos da relação empregatícia.

14. No que tange à base-de-cálculo considerada para o lançamento, o relatório fiscal é cristalino ao informar que a mesma se constituiu por meio dos valores constantes das notas fiscais de prestação de serviços, apurados na conta Serviços Administrativos e Comerciais Terceirizados, não havendo, portanto, motivo justo para a empresa alegar o seu desconhecimento

14.1. Ademais, tal procedimento encontra-se amparado pelo artigo 33, §3º, da Lei nº 8.212/91, citado no anexo FLD (fls. 32), que assim prescreve:

Art. 33 (..)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

14.2. Destaque-se, ainda, que, ao contrário do afirmado pela Defendente, os valores constantes nas folhas-de-pagamento das empresas prestadoras de serviços ora desconsideradas não devem ser utilizados como base-de-cálculo no presente lançamento. Isto porque, os citados valores referem-se à remuneração paga aos empregados pelas próprias empresas desconsideradas, enquanto o presente lançamento trata da remuneração paga pela MAIS as citadas empresas, em vista da caracterização da relação empregatícia entre os segurados das mesmas e a Impugnante.

14.3. Destarte, por este motivo também são irrelevantes as alegações da Impugnante de que todos os valores pagos pelas empresas desconsideradas aos seus segurados estariam incluídos em GFIP.

14.2. Frise-se, ainda, que a Impugnante não apresentou qualquer documento ou alegação que indicasse algum erro em relação aos valores obtidos na conta contábil retro citada. Portanto, não há qualquer ressalva a ser feita no que tange à base-de-cálculo considerada pela fiscalização.

14.3. Deve-se, ademais, citar o teor do Enunciado nº 29 do antigo CRPS – Conselho de Recursos Previdência Social, *in verbis*:

ENUNCIADO nº 29

Editado pela Resolução nº 6, de 13 de Dezembro de 2006, publicada no DOU de 21/12/2006.

"Nos casos de levantamento por arbitramento, a existência do fundamento legal que ampara tal procedimento, seja no relatório Fundamentos Legais do Débito — FLD ou no Relatório Fiscal — REFISC garante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, não gerando a nulidade do lançamento. "

14.4. No que tange aos documentos apresentados juntamente com a Impugnação, verifica-se que os mesmos em nada alteram o presente lançamento, conforme detalhadamente explicado pela fiscalização em sua resposta à diligência fiscal solicitada (fls. 488/490).

14.4.1. Em relação aos recolhimentos das empresas desconsideradas, juntados no presente processo, **deve-se observar que não há que se confundir os recolhimentos efetuados pelas pessoas jurídicas desconsideradas com as contribuições ora lançadas**. Isto porque, além de não se referirem ao mesmo sujeito passivo, não há qualquer vedação para que um mesmo segurado labore como empregado para mais de uma empresa, ou como empregado em uma empresa e como contribuinte individual para outra. Assim, os sócios e empregados das empresas desconsideradas recebiam remunerações as quais eram objeto de contribuições previdenciárias patronais. Da mesma forma, recebiam remunerações da MAIS que também deveriam ser objeto de contribuições previdenciárias - patronais, só que estas últimas na condição de segurado empregado.

14.4.2. Desta forma, conforme já salientado, **não há que se confundir a remuneração paga pelas empresas desconsideradas com as remunerações pagas pela MAIS**.

(destaques no original)

Portanto, entendo sem razão à RECORRENTE, devendo ser mantido, no mérito, o lançamento do crédito tributário.

### Exigência em Duplicidade

A RECORRENTE alega, em síntese, que as contribuições ora cobradas (parte segurados) foram todas recolhidas mediante GPS pelas prestadoras de serviços contratadas, nos termos do art. 20 da Lei nº 8.212/91, e que as demais contribuições foram recolhidas de forma unificadas, pelas mesmas empresas, sob a sistemática do SIMPLES.

Desta forma, pleiteia (fl. 638):

Pretende pois o registro, nesta modalidade de constituição de crédito previdenciários, no conta-corrente dos segurado empregados, dois lançamentos pelo mesmo fato gerador.

Por conseguinte, todos os recolhimentos efetivados pelas empresas prestadoras arroladas às fls. 01/04 e 02/04 do relatório fiscal devem ser vertidos ao presente lançamento de débitos e abatidos regularmente face à duplicidade constatada.

De início, salienta-se que o presente lançamento versa somente sobre a contribuição parte dos segurados, não havendo que adentrar na questão envolvendo as contribuições recolhidas pelas interpostas PJs sob a sistemática do SIMPLES.

Sendo assim, em relação ao aproveitamento da contribuição dos segurados já recolhidas, entendo que assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

A autoridade julgadora entendeu não ser possível o referido aproveitamento, mesmo com a opinião positiva da autoridade lançadora (no relatório de diligência de fls. 563/572), por entender que *“somente poder-se-ia abater eventuais recolhimentos desde que feitos em seu próprio CNPJ e não aqueles realizados em CNPJ das demais empresas prestadoras”* (fl. 599).

Contudo, com a devida vênia ao entendimento da autoridade julgadora de primeira instância, o contribuinte do crédito tributário ora cobrado é o próprio empregado, e não a empresa para quem ele trabalha, nos termos do art. 20 da Lei nº 8.212/91:

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:

Os empregadores são apenas os responsáveis pela retenção e recolhimento das contribuições devidas pelos segurados a seus serviços, mas não são os contribuintes desses tributos, conforme art. 30, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

Em outras palavras, a contribuição é recolhida pela empresa, mas ela é vinculada ao segurado, o real contribuinte do tributo.

Neste sentido, no caso concreto, quando a PJ prestadora de serviço recolhe a contribuição dos segurados a elas vinculados, não há como cobrar os mesmos valores sob o argumento de que ela atuou como uma empresa interposta, sob pena de se estar cobrando o mesmo tributo em duplicidade.

Isto porque, no caso das contribuições dos segurados, o recolhimento não é feito em nome do CNPJ da empresa empregadora, mas sim em nome do CPF do segurado empregado. Portanto, verificando que o segurado era, na verdade, vinculado a um outro CNPJ (o da RECORRENTE), entendo plenamente possível aproveitar os recolhimentos efetuados pelo CNPJ da empresa interposta, visto que estes favoreceram unicamente o segurado empregado e não a empresa. Assim, não há como cobrar novamente a contribuição do segurado pelo mesmo fato.

Portanto, entendo com razão a opinião da autoridade fiscal no segundo relatório de diligência, em que propôs o aproveitamento de diversos recolhimentos realizados pela empresas prestadoras de serviços contratadas pela RECORRENTE (as interpostas empresas), devendo ser acatada a tabela de fl. 571 (considerando a decadência já reconhecida neste voto, até a competência 11/2001).

### **Ilegitimidade dos sócios para figurarem como corresponsáveis**

A RECORRENTE se insurge contra a atribuição de co-responsabilidade aos sócios da RECORRENTE, nos termos dos demonstrativos intitulados “CORESP – RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS” e “VÍNCULOS – RELAÇÃO DE VÍNCULOS”.

Contudo, é preciso esclarecer que tais relatórios não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas. Sobre o tema, o CARF já decidiu que referidos relatórios nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. Sobre o tema, transcrevo o teor da Súmula CARF nº 88:

#### **Súmula CARF nº 88**

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, no presente caso, não houve a atribuição de qualquer responsabilidade solidária aos sócios da empresa RECORRENTE. Portanto, não prospera o inconformismo da RECORRENTE, não merecendo alterações o Relatório de Vínculos e CORESP anexos à NFLD.

### **Dos Juros de Mora - SELIC**

Por fim, a RECORRENTE alega ser indevida a aplicação da correção pela SELIC.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários, são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

#### **“SÚMULA CARF Nº 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.



**CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para:

- (i) reconhecer a decadência do lançamento até a competência 11/2001 (inclusive); e
- (ii) determinar o aproveitamento de diversos recolhimentos realizados pela empresas prestadores de serviços contratadas pela RECORRENTE (as interpostas empresas), devendo ser acatada a tabela de fl. 571 elaborada em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim