



**PARECER CONJUNTO SEI N° 17/2020/ME**

**Ato preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º da Lei nº 12.527, de 18.11.2011 c/c art. 20, caput, do Decreto nº 7.724, de 16.5.2012. Publicação possível após a edição do ato normativo.**

ADPF. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.  
LANÇAMENTO.

- ADPF que esbarra na ausência de requisito constitucional para a sua admissibilidade, qual seja, a demonstração da violação de preceitos fundamentais constitucionais, na medida em que discussão posta é de natureza eminentemente infraconstitucional, pois as decisões oriundas do CARF não substituíram o legislador nem abordaram a constitucionalidade da norma, apenas deram concretude a disposições legais vigentes.

- A fiscalização tem o poder-dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos fraudulentos para aplicar a lei sobre os fatos geradores ocorridos, e este poder está expressamente reconhecido no art. 116, parágrafo único, do CTN e na própria essência da atividade de lançamento, que busca a prevalência da verdade substancial sobre a formas jurídicas.

Processo SEI nº 12100.101307/2020-30

**I**

1. Trata-se de **Ofício eletrônico nº 2953/2020**, datado de 23 de março de 2020, no qual a Exma. Ministra Cármen Lúcia requisita informações do Ministro de Estado da Economia a serem prestadas no âmbito da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 647 proposta no STF pela Associação Brasileira de equipamentos médicos, odontológicos, hospitalares e de laboratórios – ABIMO tendo por objeto decisões do CARF que reconhecem a competência do auditor fiscal da Receita Federal para declarar a existência de vínculo de emprego, sem a prévia manifestação da Justiça do Trabalho.

2. De acordo com a petição inicial da ação, pretende o autor:

**(1) A declaração de inconstitucionalidade do entendimento da fiscalização tributário-previdenciária representada aqui pelas decisões e acórdãos do CARF e**

das DRFs de que o auditor fiscal da Receita Federal tem competência para reconhecer vínculo de emprego sem a intermediação e pronunciamento jurisdicional da Justiça do Trabalho;

(2) A **declaração de inconstitucionalidade, sem redução de texto**, dos arts. 116, parágrafo único; 142 e 149, IX, da Lei no 5.172, de 25.10.1966 (CTN); do art. 33 da Lei no 8.212, de 24.07.1991; dos arts. 3o, 4o e 9o, do Decreto-lei no 5.452, de 01.05.1943 (CLT); e do art. 6º, I, da Lei no 10.593, de 06.12.2002, para afastar definitivamente essa possibilidade de interpretação; e

(3) A **declaração de inconstitucionalidade** do art. 229, § 2o, do Decreto no 3.048, de 06.05.1999.

3. O expediente foi encaminhado a esta Adjuntoria, por meio de Despacho da Coordenação-Geral da Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal (CASTF/PGAJUD), a fim de prestar os subsídios devidos conforme as regras de competência previstas no Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

4. É o necessário a relatar. Em seguida, exara-se o opinativo.

## II.1

### CONSIDERAÇÕES DA COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

5. Prevista no art. 102, § 1º, da Constituição Federal, a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental será proposta perante o Supremo Tribunal Federal e terá por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público.

6. Quanto ao cabimento da ação constitucional, entendemos pertinente colacionar as observações do **Parecer SEI N° 431/2020/ME** oriundo da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional que abordou tema análogo:

A autora indica, como atos atacados, uma série de julgamentos do CARF, que adotam determinadas interpretações sobre o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, e sobre as atribuições do fisco, em vários casos. Além disso, pleiteia que o Supremo imponha determinada orientação àquele órgão para que não mais decida, de determinada forma, no futuro. No caso, resta evidente que não se apresenta um ato administrativo ou um conjunto de atos que tenham violado um preceito fundamental. O que existe aqui é uma série de decisões administrativas, tomadas por amostragem, representativas de um entendimento sob aspectos infraconstitucionais da ação fiscal, com o qual a requerente discorda, buscando alterá-lo “no atacado”, via controle concentrado de constitucionalidade.

Na falta de ato ou atos administrativos determinados, poderia a ação se fundar na existência de controvérsia constitucional relevante no âmbito do CARF. No entanto, consoante patente na inicial, os julgamentos em questão não abordam preceitos da Constituição da República. Eles simplesmente, com base no poder de fiscalização da administração pública, arts. 194 a 200 do CTN, analisam a incidência do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, sobre os fatos de cada caso concreto, verificando os limites do preceito normativo e aplicando-o ao caso. Nada além disso. A controvérsia constitucional é fabricada *a posteriori* pela autora, na própria inicial, que busca contrastar várias decisões a respeito da aplicação de uma norma infraconstitucional sobre vários casos concretos com generalidades e platitudes acerca de princípios constitucionais vigentes.

Consoante bem apontou o Ministro Roberto Barroso, é inviável a ADPF proposta nestes termos, pois:

(...) se a lesão a preceito fundamental puder ser solucionada pela interpretação própria da ordem infraconstitucional, ou por sua aplicação aos fatos do caso concreto – (...) não será o caso de propor ADPF. Não cabe atribuir ao STF, em detrimento de suas atribuições como Corte Constitucional, a competência própria das instâncias ordinárias, ou mesmo do STJ em matéria de interpretação da ordem infraconstitucional, até porque não se estaria no caso discutindo o sentido e o alcance do preceito fundamental.

Assim, manifestamente inviável a presente ação, uma vez que, além de não se atacar ato administrativo específico, a controvérsia subjacente à presente ação diz respeito unicamente aos limites da incidência do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

7. Na esteira do mencionado parecer, é evidente que a arguição proposta pela ABIMO carece de requisito de admissibilidade por inexistir controvérsia de natureza constitucional relevante.

8. Passaremos a nos manifestar especificamente sobre os dispositivos tributários impugnados na ação, quais sejam, os arts. 116, parágrafo único, 142 e 149, IX, do Código Tributário Nacional, a seguir colacionados:

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

*(...)*

*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. 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.*

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

*(...)*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

9. De acordo com as informações constantes dos autos, afirma-se que os auditores da Receita Federal tem procedido ao reconhecimento de vínculo empregatícios durante a fiscalização para os efeitos de apuração das respectivas contribuições previdenciárias com fulcro nos dispositivos citados.

10. Segundo pensamos, a atuação da Receita Federal deve se pautar pela aplicação do princípio da verdade material sobre a verdade formal para garantir os direitos dos empregados constitucionalmente consagrados e preservar a cobrança dos respectivos tributos e contribuições sociais devidos.

11. A Ação Fiscal não tem como fundamento a norma antielisiva do art. 116 do CTN, ao contrário do que se pretende fazer crer.

12. O parágrafo único do art. 116 do CTN visa resguardar especificamente fatos geradores de tributos e obrigações tributárias deles oriundas, conforme se verifica em seu teor: “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” (destacou-se).

13. Além disso, é desnecessário recorrer ao artigo 116 do CTN para que a Autoridade Fiscal prestigie a realidade fática em detrimento da roupagem formal dada pelos contribuintes a atos que em essência caracterizam o fato gerador da obrigação tributária principal.
14. A autorização para proceder de tal forma advém de normas gerais que permeiam não apenas o Direito Tributário, mas que podem ser verificadas em todos os ramos do Direito.
15. Conforme aponta o artigo 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Essa “situação” é normalmente identificada como um fato jurídico, um ato natural ou humano que gera consequências no campo da tributação, por força de lei.
16. Nesse sentido, o fato gerador da obrigação tributária principal é um ato material, verificável e palpável no mundo dos fatos, mesmo que oriundo de um negócio jurídico. De forma alguma, a autoridade administrativa pode ser constrangida a aceitar passivamente a qualificação formal/documental que o administrado dá a esse ato, se o mundo dos fatos a informa que ele possui qualificação jurídica diversa daquela manifestada nos documentos.
17. A mesma razão prevalece no tocante às infrações aduaneiras, mormente no que se refere à conduta prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei 1.455/1966, cujo tipo prevê expressamente a ocorrência de “fraude ou simulação”.
18. A primazia da substância sobre a forma decorre do próprio Direito, pois este incide sobre fatos. Assim, a autoridade fiscal não deve ficar circunscrita à forma como as partes documentaram determinado acontecimento se outros elementos a convencem que o documentado não reflete a realidade.
19. Quanto à invasão de competência reservada à Justiça do Trabalho, tendo em vista o reconhecimento de vínculo empregatícios, não merece prosperar o argumento.
20. Segundo consta do artigo 114, inciso I, da Constituição Federal: “*competete à Justiça do Trabalho processar e julgar 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*”.
21. Oportuno lembrar que o Supremo Tribunal Federal – STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.395 concedeu liminar com efeito *ex tunc*, suspendendo “*...toda e qualquer interpretação dada ao inciso I do art. 114 da CF, na redação dada pela EC 45/2004, que inclua na competência da Justiça do Trabalho, a ‘...apreciação ... de causas que... sejam instauradas entre o Poder Público e seus servidores, a ele vinculados, por típica relação de ordem estatutária ou de caráter jurídico-administrativo*’. A liminar já foi referendada pelo Pleno do Tribunal.
22. Pela redação do artigo, em conjunto com a decisão liminar proferida pelo STF, extrai-se que a Justiça do Trabalho, entre outras atribuições, é competente para julgar ações oriundas das relações de emprego, ou seja, decidir as questões que envolvam empregado e empregador.
23. Já a atuação da Receita Federal é descrita pelo artigo 2º da Lei 11.457, *in verbis*: “*Art. 2º\_ Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a 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, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição*”.
24. O artigo 33 da Lei 8.212 tem previsão semelhante: “*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos*”.
25. Pela análise dos dois dispositivos fica claro que a atuação de cada órgão é distinta. Enquanto a Justiça do Trabalho julgará, em caráter definitivo, litígios que envolvam empregados e

empregadores; cabe à fiscalização tributária tão-somente lançar e cobrar as contribuições sociais devidas, ainda que para isso tenha que investigar a relação laboral.

26. No caso, o auditor não efetua profunda investigação na sede da empresa para verificar se os empregados recebem hora-extra, adicional noturno, ou mesmo se as condições de trabalho são adequadas. Apenas para ilustrar, essas sim são matérias reservadas à Justiça do Trabalho. A preocupação da autoridade é outra: **ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias.**

27. O empregado é segurado obrigatório da previdência social (artigo 12, inciso I, alínea a da Lei 8.212/91). Constatados os elementos que permitem caracterizar uma relação de emprego, quais sejam, serviço prestado por pessoa física, pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação, não resta alternativa ao auditor que não seja o lançamento do crédito tributário. Lembre-se, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - CTN).

28. O reconhecimento de um vínculo empregatício mascarado pela interposição de pessoa jurídica não importa em invasão de matéria reservada à Justiça do Trabalho. Não se deve olvidar que a legislação em vigor autoriza o fiscal a investigar relação laboral para fins de correto enquadramento e cobrança dos tributos devidos: “§ 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*” (artigo 229, Decreto nº 3048/99).

29. Frise-se que ao utilizar a forma genérica “qualquer outra denominação” pretendeu o legislador abarcar situações que não as inicialmente listadas. A criatividade de alguns contribuintes para ocultar o fato gerador é tanta que o legislador teve o cuidado de estender a aplicação da lei para qualquer hipótese cujo objetivo seja mascarar a relação de emprego.

30. Cumpre mencionar, ainda, as previsões dos artigos 118, I, 142 e 149 do CTN, que autorizam a autoridade fiscal a requalificar os fatos ao constatar que relação jurídica efetiva não é aquela formalmente declarada pelas partes

31. Evidente, portanto, que tal conduta pelo auditor fiscal da Receita Federal do Brasil está em consonância não só com o ordenamento jurídico razão pela qual não pode prosperar a alegação de invasão de competência da Justiça do Trabalho.

32. A fiscalização tem o poder-dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos fraudulentos para aplicar a lei sobre os fatos geradores ocorridos e tal poder está expressamente reconhecido no CTN, sendo da essência da atividade de lançamento a busca pela prevalência da verdade substancial sobre as formas jurídicas.

33. Nesse sentido, a legislação trabalhista autoriza esse procedimento da fiscalização ao prever, no art. 9º da CLT, que fraudes à legislação trabalhista devem ser consideradas nulas de pleno direito., nos termos do art. 9º da CLT, *in verbis*:

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

34. Portanto, a ADPF proposta pela ABIMO esbarra na ausência de requisito constitucional para a sua admissibilidade, qual seja, a demonstração da violação de preceitos fundamentais constitucionais, na medida em que a discussão posta é de natureza eminentemente infraconstitucional pois as decisões oriundas do CARF não substituíram o legislador nem abordaram a constitucionalidade da norma, apenas deram aplicação às disposições legais vigentes.

35. Inexiste, assim, a indicação concreta de qualquer violação a preceitos constitucionais com relação à interpretação dada pela CARF aos arts. 116, parágrafo único, 142 e 149, IX, do Código Tributário Nacional.

## II.2

### CONSIDERAÇÕES DA COORDENAÇÃO-GERAL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

36. Os argumentos apresentados pelo peticionante a fim de embasar o seu pleito de inconstitucionalidade do entendimento adotado pelas decisões administrativas no âmbito do processo administrativo fiscal (prolatadas pelo CARF e pelas DRJ) podem ser estruturados da seguinte forma: (i) entendimento fundamentado em decisões desconexas da realidade, pois embasadas em narrativas complexas, pautadas em subjetivismos, ilações e na conveniência arrecadatória; (ii) exercício abusivo da sua autonomia pela Administração Tributária, havendo usurpação pelos auditores e pelo CARF da competência jurisdicional da Justiça do Trabalho, assim como desconsideração das decisões judiciais; e (iii) violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal.

37. O primeiro argumento apresentado é fundamentado da seguinte forma na petição:

*“Curiosamente, o que o CARF e as DRFs chamam de “buscar a verdade material” não é a realidade da forma como ela representa e da forma como construída legitimamente pelas partes (pessoas jurídicas, contratante e prestadora de serviço), mas sim qual é o melhor modelo contratual arrecadatório para o Fisco. A “prevalência da substância sobre a forma”, na roupagem que lhe é dada pelo CARF e DRFs, não é nada mais do que a prevalência de uma modelagem de contratação mais benéfica para o Estado arrecadador do que outra menos benéfica e que, de fato, é a que representa a realidade da parceria empresarial e econômica presente.*

*O que se tem, portanto, é uma verdadeira “revolta” da fiscalização tributária contra os fatos, uma tentativa de alterar artificialmente e ilegitimamente a própria realidade que, aos olhos do auditor fiscal da Receita Federal, é fraudulenta por que haveria outra vinculação mais onerosa para as partes.”*

38. A principal premissa fática levantada pelo peticionante diz que, tanto os auditores fiscais, como as decisões administrativas, desconsideram, para fins fiscais, **todos** os contratos celebrados entre pessoas jurídicas para a prestação de serviços, sob a justificativa de que são usados para dissimular relações empregatícias. A partir dessa afirmação generalizada e sem qualquer comprovação, o autor conclui que os lançamentos fiscais, assim como os seus julgamentos, não são pautados na realidade.

39. De início, registra-se um primeiro aspecto que afasta de pronto o argumento levantado pelo autor: a sua premissa deixa de lado as fiscalizações e as decisões que reconhecem a validade dos contratos estabelecidos entre as pessoas jurídicas. De fato, não é preciso dizer que, além das decisões citadas pelo autor que foram desfavoráveis aos contribuintes, há incontáveis decisões que foram favoráveis, tendo cancelado, portanto, a autuação fiscal. Há também aquelas fiscalizações que, ao se depararem com os documentos apresentados, não questionam o seu conteúdo e assim sequer deram origem a autuações fiscais.

40. Nesse sentido, após uma breve pesquisa às decisões do CARF prolatadas entre março de 2015 e março de 2020, citam-se os seguintes Acórdãos que, ao analisarem acusações fiscais que apuraram a dissimulação de relações de emprego por meio de contratos entre pessoas jurídicas, cancelaram em todo ou em parte as conclusões fiscais: 9202-007.126, 9202-007.418, 2401-006.890 (decisão citada pelo peticionante, mas que reconheceu parcialmente o pleito do contribuinte), 2402-005.696, 2402-005.271, 2401-005.271, 2401-005.094, 2401-005.900, 2201-004.763, 2201-004.538, 2201-004.539 e 2402-005.703. A título ilustrativo, cita-se a ementa do Acórdão nº 2402-005.696:

*“CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. COMPROVAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. INEXISTÊNCIA. FATO GERADOR. NÃO COMPROVAÇÃO.*

1. A fiscalização não reuniu outras provas para demonstrar a existência da propalada subordinação jurídica, centrando suas forças apenas nos instrumentos contratuais, que, segundo se entende, não são suficientes para caracterizá-la.
2. A descaracterização do vínculo pactuado é uma medida extrema, que, como tal, deve estar amparada em indubitável conjunto probatório.
3. A autoridade autuante não conseguiu demonstrar que a recorrente realizou, no mundo fenomênico, o fato gerador das contribuições.”

41. Dessa forma, o argumento do contribuinte apresenta um grave erro de premissa que por si só afeta a sua validade, pois é **falso dizer que a Administração Tributária considera como fraude todos os contratos celebrados entre pessoas jurídicas para a prestação de serviços**. Caso a premissa fosse correta, não haveria decisões contrárias ao Fisco.

42. Como segundo ponto que afasta a afirmação do peticionante, destaca-se que, ao compulsar as decisões do CARF, é de fácil verificação que as análises se pautam na realidade, e não em "narrativas complexas desconectadas dos fatos". Não há, portanto, como o autor meramente alega e não comprova, "entendimentos pautados em ilações com a finalidade meramente arrecadatória". Tanto os lançamentos como as decisões são baseadas em provas que obrigatoriamente constam da autuação original ou que foram apresentados pelo contribuinte durante o processo administrativo fiscal. Nesse sentido, cita-se o seguinte trecho do Acórdão nº 2401-006.890 (mencionado pelo peticionante como exemplo da suposta arbitrariedade que estaria sendo cometida), o qual demonstra que a referida decisão afastou parte da conclusão fiscal baseada exclusivamente nas provas constantes dos autos:

*“Com essas considerações, a solução da lide tributária instaurada por meio do presente recurso voluntário será encontrada a partir da comprovação, ou não, da existência da relação de emprego, consubstanciada pela comprovação da subordinação, entre as pessoas físicas que prestaram os serviços mencionados no auto de infração e a Recorrente.*

*Observo que não soube a Autoridade Lançadora comprovar a subordinação por meio da verificação da inserção na estrutura organizacional do sujeito passivo de todos os prestadores de serviço por meio de pessoas jurídicas.*

*Não há nos autos prova cabal de tal controle dos fluxos de trabalho pela Recorrente.*

*Ressalto, que o mero controle do produto da prestação de serviços, de seu resultado final, não torna a prestadora de serviços subordinada, do ponto de vista trabalhista, à Contratante.*

*Como dito acima, mero controle contratual não indica a subordinação do contrato de trabalho e sim um direito do contratante de verificar se o objeto da prestação de serviços avençada foi cumprido de acordo com os padrões ajustados. Isso, é inerente ao contrato de prestação de serviços.*

*--- omissis ---*

*Há no caso em apreço a comprovação de contratos de prestação de serviços pessoais. Tais obrigações de fazer, quando presentes os requisitos da relação de emprego em especial da subordinação por expressa determinação da CLT devem se submeter aos ditames aplicáveis às relações típicas do contrato de trabalho, do contrato de emprego.*

*Vejo comprovadas a pessoalidade, a onerosidade, a habitualidade e a subordinação em alguns casos. Tais casos são aqueles em que o Fisco demonstra o pagamento de valores, a entrega de bens, a oferta de benefícios que normalmente são realizados pelo empregador a seus empregados.*

*Não é usual o reembolso de despesas incorridas quando uma pessoa jurídica presta serviço a outra. Também não o é a oferta de seguro de uma pessoa jurídica para o sócio de outra pessoa ficta quando esta presta serviço àquela. Muito mais raro ainda, para não dizer inexistente, que uma pessoa jurídica providencie, pague, ou facilite que os sócios de sua prestadora de serviços obtenha plano de assistência médica.” (grifo nosso)*

43. Portanto, não há como sustentar que os lançamentos fiscais e as decisões do CARF não são pautadas na realidade. Por oportuno, destaca-se que a afirmação aqui apresentada não significa que não podem ser cometidos equívocos. Afinal, a função do processo administrativo fiscal é justamente promover o controle de legalidade dos lançamentos, enquanto atos administrativos, e a necessária coerência que tais atos devem ter com a realidade. Nesse diapasão, cita-se a ementa do Acórdão nº 9202-007.126, o qual reconheceu a nulidade do lançamento em face do vício apurado:

*“NULIDADE DE LANÇAMENTO. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO. NÃO DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ELEMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. SUBORDINAÇÃO.*

*A deficiência da fiscalização em demonstrar a relação empregatícia, a qual exige de demonstração inequívoca de todos os elementos do vínculo, consiste em vício irreparável ao lançamento, eis que materialmente este não se sustenta.”*

44. Ainda sobre a desconexão das manifestações administrativas com a realidade, vale ser analisada a assertiva do peticionante quanto à forma como as fraudes e simulações devem ser apuradas pela Administração Tributária. Segundo ele:

*A fraude ou simulação, portanto, em primeiro lugar, precisa ser observada de plano, precisa ser objetiva e evidente, aferível por meio de mera consulta a documentos e facilmente contrastável com a realidade que se observa.*

45. A afirmação do autor da peça não se mostra razoável porque defende que a ocorrência de fraude e simulação seja verificada a partir da mera consulta aos documentos. Ora, é impossível aferir de plano a ocorrência de tais vícios. A partir da mera análise documental, da formalidade, não é possível verificar se o conteúdo dos documentos correspondem à realidade. Vale registrar que, nos casos que tratam de fraudes e simulações, os envolvidos nunca produzem prova documental dos vícios cometidos. É impossível obter o chamado “pacto de fraude”, ou “pacto simulatório”. Por essa razão que tais vícios nunca são verificados de plano, mas sim após exaustiva apuração dos fatos, principalmente aqueles que atestam a verdadeira vontade das partes. Logo, a proposta do peticionante de verificação de fraudes e simulações na realidade é um impedimento à apuração desses vícios.

46. O segundo argumento apresentado pelo peticionante sustenta que a Administração Fazendária não possui autonomia para interpretar a legislação trabalhista. Conforme defende, ao concluir que determinada situação é uma relação empregatícia, tanto o auditor fiscal, como as decisões administrativas, estariam usurpando a função jurisdicional da Justiça do Trabalho de declarar a existência das relações de emprego. Sobre tal argumento, deve-se primeiro diferenciar a função jurisdicional que é prestada pelo Poder Judiciário do poder-dever da Administração Pública de rever os seus próprios atos.

47. Com efeito, no exercício da sua atividade tributária, a Administração não tem qualquer pretensão de resolver conflitos de interesses de forma definitiva. O lançamento fiscal é um típico ato administrativo praticado por um agente público. Após o ato administrativo ter sido praticado, e caso o contribuinte discorde da sua conclusão, a Administração Tributária Federal detém um procedimento específico para verificar se, diante das razões apresentadas, há algum vício de legalidade. Trata-se, portanto, do exercício do seu poder-dever de rever seus próprios atos casos eivados de algum vício, ressalvada a apreciação judicial a qualquer momento. Nesse sentido, vale registrar que o crédito tributário só se considera “definitivamente constituído” após o fim do processo administrativo. Por essa razão que a exigibilidade do crédito fiscal fica suspensa até o desfecho do processo.

48. Logo, o exercício do poder-dever da Administração Tributária de autotutelar seus próprios atos jamais pode ser confundido com a função jurisdicional realizada exclusivamente pelo Poder Judiciário. O processo que admite a revisão do ato pelo próprio ente que o praticou não tem a pretensão de fornecer uma solução definitiva.

49. Outro esclarecimento necessário diz respeito à diferenciação entre a função jurisdicional do Poder Judiciário e a competência da Administração Tributária de interpretar a legislação a fim de apurar a ocorrência do fato gerador. Isso porque o peticionante diz expressamente que a Receita Federal

não tem competência para interpretar a legislação trabalhista.

50. Na elaboração do lançamento, tal como preconiza o artigo 142 do Código Tributário Nacional, em respeito ao princípio da legalidade tributária, o auditor deve apurar a matéria tributável a partir da legislação cabível. As contribuições sociais, por exemplo, incidem, dentre outras hipóteses, sobre a folha de salários do empregador. Diante de tal hipótese de incidência, o auditor necessariamente deve interpretar a legislação trabalhista, mormente a fim de identificar se está ou não diante de uma relação de relação de emprego, e assim definir se há a ocorrência ou não do fato gerador da contribuição social sobre a folha de salários. Assim, **a interpretação da legislação trabalhista pelo auditor faz parte do embasamento legal a ser utilizado na elaboração do ato administrativo do lançamento, o qual, como todo ato, se submete ao crivo do Poder Judiciário.** Portanto, eventual restrição à possibilidade da Administração da interpretação da lei na prática dos atos que lhe são próprios não pode ser vista como reconhecimento da competência do Poder Judiciário, mas sim como limitação do exercício da competência do Poder Executivo.

51. Logo, a fundamentação legal de um ato administrativo jamais pode ser confundida com a função jurisdicional do Poder Judiciário. A autonomia que a Administração Tributária possui para definir a matéria tributável não importa em usurpação da competência do Poder Judiciário, mas sim simples exercício de interpretação legislativa, tal como é dado a todos os particulares. O raciocínio desenvolvido pelo autor da peça no sentido de que a Justiça do Trabalho é a única competente a interpretar a legislação trabalhista poderia levar a situações absurdas, como, por exemplo, a impossibilidade sequer das partes definirem se estão ou não diante de uma relação trabalhista.

52. Além da suposta usurpação de competência, o peticionante procura afastar a autonomia do processo administrativo fiscal ao afirmar que o CARF não respeita as decisões judiciais que reconhecem a existência de relação de emprego. Ou seja, ainda que haja manifestação judicial, o tribunal administrativo entenderia que não se submete a tal conclusão.

53. Inicialmente, vale registrar que o CARF possui respeito institucional ao Poder Judiciário. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 1 reconhece o Judiciário como instância exclusiva quando o contribuinte opta por levar a sua lide de forma concomitante à seara fiscal e à judicial.

54. Por outro lado, as citações promovidas pelo autor da peça como exemplo de desconsideração pelo CARF das decisões judiciais não atestam a sua conclusão. Como primeiro exemplo, o autor cita um trecho do Acórdão nº 2401-006.890 que, segundo o autor, atesta o entendimento do CARF de que o trabalho da Administração Tributária é completamente autônomo de eventual decisão do Poder Judiciário. A sugestão do autor estaria correta se não fosse pelos parágrafos que antecedem e seguem o trecho citado, os quais demonstram o contexto fático no qual a decisão foi prolatada:

*“Faz parte do apelo recursal pedido para exclusão da base de cálculo do lançamento tributário em relação às **pessoas físicas que celebraram acordos homologados pela Justiça do Trabalho, por intermédio dos quais restou afastado o vínculo empregatício, bem com a natureza remuneratória das verbas pagas.***

*--- omissis ---*

*Se mesmo em relação às decisões trabalhistas providas de cognição exauriente sobre a controvérsia do liame empregatício é possível apontar obstáculos à sua aplicação imediata na esfera tributária, o que dizer da pretensão da recorrente neste processo administrativo fiscal, que vai mais além, porquanto reclama que a homologação pela Justiça do Trabalho de acordo entre as partes **no qual não houve declaração de vínculo de emprego é equivalente a reconhecer a inexistência de tal relação jurídica.**” (grifo nosso)*

55. Logo, o Acórdão nº 2401-006.890 não serve como exemplo de que o CARF não acata decisões judiciais. No caso julgado, o CARF se debruçou sobre os efeitos contra terceiros de acordos homologados pela Justiça do Trabalho, em especial contra a Administração Tributária. Assim, nesse processo específico, o CARF entendeu que a transação realizada entre os particulares e homologada pela Justiça do Trabalho não vinculava a Receita Federal, e, para tanto, expressamente ressaltou que não

se tratava de decisão judicial que declarava a inexistência de vínculo empregatício.

56. O autor da peça também cita como exemplo o Acórdão nº 9202-004.641. Novamente, a conclusão do peticionante estaria correta caso não fosse o contexto fático analisado pela decisão. Como o próprio trecho demonstra, aquela decisão analisou os efeitos contra a Administração Tributária de ações judiciais que tinham como objetivo a desconstituição de autuações do Ministério do Trabalho. O contexto é melhor detalhado pelo seguinte parágrafo da decisão:

*“Note-se, ainda, que não foram apresentadas reclamações trabalhistas improcedentes em relação a cada um dos empregados, mas apenas **ação da empresa para desconstituir autuação do ministério**, razão pela qual não existiu por parte do tribunal do trabalho apreciação do mérito em relação a cada trabalho, mas apenas a **decisão que os elementos constantes naquele auto de infração do Ministério do Trabalho carecia dos elementos necessários a convicção do referido tribunal.**” (grifo nosso)*

57. Portanto, da mesma forma que a decisão anterior, esta segunda também não atesta a conclusão do peticionante de que o CARF desrespeita decisões judiciais. Nesse segundo caso, o CARF entendeu que uma ação judicial que visa desconstituir um ato de fiscalização do Ministério do Trabalho não impede ou vincula a Receita Federal de apurar a ocorrência do fato gerador, ainda mais pelo fato de a Fiscalização Tributária, após ter sido informada, apurou fatos além daqueles constatados pelo Ministério do Trabalho. A decisão assim destacou esse aspecto:

*Vale observar que a **denúncia do Ministério do Trabalho junto à fiscalização da previdência, apenas ensejou o início da procedimento fiscal**, contudo os elementos probatórios colacionados aos autos não são necessariamente os mesmos. Pelo contrário, **fez a fiscalização procedimento próprio**, com a intimação para apresentação de todos os documentos que entendeu necessários a apreciação de existência ou não de contratação irregular. Dessa forma, **o julgamento ora sob análise possui elementos de provas e discussão autônoma. Não se está aqui desobedecendo decisão judicial**, posto que o tribunal que analisou a autuação do ministério do trabalho não teve acesso aos elementos e informações contidas no presente processo. Da mesma forma, a improcedência de autuação da Receita Federal do Brasil, não vincularia a autuação do Ministério do Trabalho. (grifo nosso)*

58. Portanto, demonstra-se que o CARF institucionalmente respeita a função jurisdicional do Poder Judiciário, assim como o peticionante mais uma vez elabora uma afirmação generalizada e desprovida da necessária comprovação.

59. Outra afirmação do peticionante que merece análise é aquela segundo a qual a Administração Tributária necessitaria da prévia declaração do Poder Judiciário para reconhecer uma fraude ou simulação. Tal assertiva, além de restringir a competência da Administração Tributária de embasar legalmente seus próprios atos, como já explicado anteriormente, impossibilitaria temporariamente a realização de qualquer lançamento, haja vista a existência do prazo decadencial de cinco anos que o Fisco possui para constituir seus créditos tributários. Assim, caso fosse necessária a prévia manifestação do Poder Judiciário sobre a existência ou não de uma relação empregatícia, seria impossível à Administração Tributária constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos após a ocorrência do fato gerador. Dificilmente haveria uma decisão judicial definitiva nesse prazo.

60. Como último argumento levantado pelo peticionante para questionar o entendimento da Administração Tributária, tem-se a afirmação de que haveria violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal. O argumento é apresentado da seguinte forma:

*Dessa forma, caracterizar o vínculo de emprego e configurar os seus requisitos passam a ser apenas desafios argumentativos, cuja aderência à realidade é absolutamente secundária! Esse tipo de absurdo somente é possível no*

*procedimento administrativo fiscal porque se trata de procedimento que se orienta pelo princípio inquisitório (como o próprio CARF reconhece), no qual não se tem o exercício pleno do direito de defesa e não se tem um juiz imparcial que coleta a prova e a valora de maneira a proferir um julgamento independente.*

*--- omissis ---*

*Evidente que se está diante de seara que não tem compatibilidade jurídica ou operacional para tratar do tema da declaração de nulidade de ato ou negócio jurídico para a configuração de vínculo empregatício.*

*Para tema dessa complexidade, para acusação desse nível de gravidade e para esse nível de intervenção na atividade econômica a mera possibilidade, a posteriori, de apresentar impugnação está longe de ser demonstração de respeito ao direito de defesa.*

61. A fim de rebater a afirmação apresentada, deve-se desfazer a confusão apresentada pelo peticionante sobre o processo administração fiscal. Basicamente, o processo administrativo fiscal pode ser dividido em duas fases: a primeira, de apuração dos fatos, que vai do início do procedimento fiscal até a lavratura do auto de infração; e a segunda, de avaliação da legalidade do lançamento, que se inicia com a apresentação a impugnação pelo contribuinte e dura até a prolação de uma decisão administrativa sem possibilidade de recurso administrativo. A primeira fase, como reconhece o Acórdão nº 2202-003.478 citado pelo peticionante, é de natureza inquisitória, ou seja, não é dada ao contribuinte a possibilidade de se defender, até mesmo porque não ainda não há qualquer imputação fiscal. Vale ressaltar que o início dessa primeira fase é relevante, pois, nos termos do artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972, exclui a espontaneidade do sujeito passivo.

62. Após os fatos serem apurados e o auditor fiscal verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o tributo devido, identificar o sujeito passivo, e propor a penalidade cabível, há a lavratura do auto de infração (ou lançamento), o qual deve ser enviado ao conhecimento do sujeito passivo dentro do prazo decadencial. Após receber o auto de infração, caso o contribuinte não concorde com qualquer aspecto do lançamento, poderá haver a apresentação de impugnação para a DRJ competente (primeira instância julgadora do processo administrativo fiscal). Nos termos do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação apresentada pelo contribuinte instaura a segunda fase do processo administrativo fiscal, a fase litigiosa. Nessa segunda fase, há incondicional respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Nesse sentido é expresso o mandamento contido no inciso II do artigo 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.*

63. A fim de ilustrar o respeito a tais princípios, destaca-se que há decisões do CARF que: admitem a possibilidade de apresentação de provas depois da impugnação (Acórdãos nº 9101-002.781 e 1301-001.3050); reconhecem a nulidade da decisão recorrida por não ter se manifestado sobre alegação apresentada pelo contribuinte (2002-003.398 e 3201-006.165); reconhecem a nulidade da decisão que alterou o critério jurídico do lançamento (1402-004.207 e 1401-002.822); reconhecem a nulidade da decisão que não analisou as provas apresentadas pelo contribuinte (3302-003.044 e 3403-003.623); dentre outras decisões.

64. O autor da peça menciona que o processo administrativo fiscal não admite a discussão sobre violações ao direito de defesa, tendo sido reconhecido pelo próprio CARF por meio do Acórdão nº 2401-005.952. Além das decisões citadas no parágrafo anterior já atestarem o contrário, uma leitura atenta do próprio trecho citado da referida decisão demonstra a leitura equivocada proposta. Ao contrário do que entendeu o peticionante, o acórdão em nenhum momento se esquivou de analisar a violação ao princípio da ampla defesa, a decisão apenas ressaltou que não poderia alterar o rito processual previsto no Decreto nº 70.235/1972 com base em um fundamento constitucional. Ou seja, naquele caso, o contribuinte não indicou qualquer violação ao seu direito de defesa no processo em si, mas questionou a

constitucionalidade do rito previsto em lei. E, como o fundamento desse argumento é constitucional (cerceamento ao direito de defesa), caso fosse acatado, na realidade os conselheiros estariam reconhecendo a inconstitucionalidade do Decreto nº 70.235/1972, o que é vedado aos conselheiros, sendo causa de perda do mandado em face da questão estar pacificada na Súmula CARF nº 2.

65. Desta feita, demonstra-se que o peticionante, ao alegar que não há observação aos princípios do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal como um todo, na realidade adota um aspecto da primeira fase como se fosse uma característica de todo o processo. Como visto, não há contraditório no período de fiscalização porque não há sequer imputação fiscal definida. A partir do momento em que o auditor fiscal formaliza a sua conclusão, notifica o contribuinte e é apresentada a impugnação, é iniciada a segunda fase, a qual possui como baliza os citados princípios.

66. Ainda sobre o último argumento, o peticionante afirma que a “*impugnação está longe de ser demonstração de respeito ao direito de defesa*”. Sobre tal assertiva, destaca-se que, caso fosse correta, não haveria decisões favoráveis aos contribuintes. Hipótese esta fartamente afastada pelo presente opinativo diante de todas as decisões citadas que foram favoráveis aos sujeitos passivos.

### III

67. Pelo exposto, conclui-se que não procede o pedido de inconstitucionalidade formalizado pela ABIMO acerca do entendimento das decisões administrativas de que os auditores-fiscais da RFB possuem competência para reconhecer vínculo empregatício na apuração da matéria tributária. Não há exercício arbitrário da competência da Administração Tributária porque, como demonstrado: (i) os lançamentos são realizados com base em amplo exame probatório (“verificação da realidade”), e são corrigidos pela própria Administração Tributária em caso de invalidade; (ii) a Administração Tributária interpreta a legislação trabalhista como fundamento legal dos seus atos, assim como exerce seu poder-dever de rever seus próprios atos, o que não significa, sob nenhuma hipótese, usurpação de competência do Poder Judiciário; e (iii) o processo administrativo fiscal adota como baliza os princípios do contraditório e ampla defesa.

68. Feitas essas considerações, propõe-se o encaminhamento do expediente à Coordenação-Geral de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal da Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial (CASTF/PGAJUD).

À consideração superior.

Brasília, 03 de abril de 2020.

Documento assinado eletronicamente

**MARCO AURÉLIO ZORTEA MARQUES**

**Procurador da Fazenda Nacional**

**CRISTIANO TAVARES DA SILVA**

**Procurador da Fazenda Nacional**

De acordo. Encaminhe-se ao Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, para aprovação.

Brasília, 03 de abril de 2020.

Documento assinado eletronicamente

**MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA**  
**Coordenador-Geral do Contencioso Administrativo Tributário**

□ **ADRIANO CHIARI DA SILVA**

**Coordenador-Geral de Assuntos Tributários**

Aprovo. Remeta-se a presente manifestação à Coordenação-Geral de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal (CASTF/PGAJUD).

Brasília, 03 de abril de 2020.

Documento assinado eletronicamente

**PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA**  
**Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário**



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 03/04/2020, às 17:58, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Coordenador(a) do Contencioso Administrativo Tributário**, em 03/04/2020, às 18:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 03/04/2020, às 18:15, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Marco Aurélio Zortea Marques, Coordenador(a) do Contencioso Administrativo Tributário**, em 03/04/2020, às 18:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Cristiano Amorim Tavares da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 03/04/2020, às 18:45,



conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

---



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **7355622** e o código CRC **D1851EA1**.

---

Referência: Processo nº 12100.101307/2020-30

SEI nº 7355622



MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

### DESPACHO Nº 123/2020/PGFN-ME

1. APROVO o PARECER CONJUNTO SEI nº 17/2020/ME (7355622), que presta informações requisitadas ao Exmo. Sr. PAULO GUEDES, Ministro de Estado da Economia, por intermédio do Ofício Eletrônico nº 2953/2020 (7179151), da lavra da Exma. Sra. CARMEN LÚCIA, Ministra do Egrégio Supremo Tribunal Federal, Relatora da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 647/DF.

2. Segue anexa Minuta de Ofício (Doc. SEI n. 7398105) de encaminhamento ao Egrégio Supremo Tribunal Federal do Parecer em causa.

3. Encaminhe-se à Chefia do Gabinete do Excelentíssimo Ministro de Estado da Economia, para prosseguimento.

**JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR**

Procurador-Geral da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Jose Levi Mello do Amaral Junior, Procurador(a)-Geral da Fazenda Nacional**, em 07/04/2020, às 16:07, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **7439325** e o código CRC **CDDE47DD**.

Referência: Processo nº 12100.101307/2020-30.

SEI nº 7439325



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial  
Coordenação-Geral de Atuação Perante o Supremo Tribunal Federal

## DESPACHO

**Processo nº 12100.101307/2020-30**

**Assunto: Despacho 33331713 - PGFN-PGAT.**

À CAT/PGAT,

Em atenção ao Despacho (33331713), informo que as referidas informações foram prestadas para serem juntadas em processo judicial público, de maneira que não temos objeções para a classificação do Parecer Conjunto 17 (7355622) como documento público.

Brasília, 09 de maio de 2023.

Documento assinado eletronicamente

**PAULO MENDES DE OLIVEIRA**

Coordenador-Geral de Atuação Perante

o Supremo Tribunal Federal



Documento assinado eletronicamente por **Paulo Mendes de Oliveira, Coordenador(a)-Geral**, em 09/05/2023, às 23:08, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **33893591** e o código CRC **92A5A287**.

Referência: Processo nº 12100.101307/2020-30.

SEI nº 33893591