



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.720907/2017-63
ACÓRDÃO	2101-003.486 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CSL CONSULTORIA DE ENGENHARIA E ECONOMIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo tal poder da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO. CABIMENTO.

Comprovada a presença de elementos característicos da relação de emprego — habitualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade —, é legítima a desconsideração do vínculo formal entre a empresa contratante e os prestadores de serviço. A fiscalização pode, nos termos do art. 229, §2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), desconsiderar a contratação por meio de pessoa jurídica.

REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. PREENCHIMENTO.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de habitualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração - *ex vi* da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81 -, há disparidade entre a forma de pactuação e a realidade. Mister reconhecer ser o indivíduo segurado obrigatório da Previdência Social na qualidade de segurado empregado.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea ‘c’, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos e Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, que davam provimento parcial em maior extensão. A Conselheira Débora Fófano dos Santos apresentou voto de divergência em plenário virtual, com manifestação de conversão em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Sílvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CSL CONSULTORIA DE ENGENHARIA E ECONOMIA LTDA (e-fls 9179/9193) em face do Acórdão nº 16-82.485 (e-fls. 9128/9166) da 12ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, que julgou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário.

Conforme se verifica do Acórdão em comento, o Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador foi reduzido de R\$ 830.573,00 (oitocentos e trinta mil e quinhentos e setenta e três reais) para R\$ 212.196,50 (duzentos e doze mil, cento e noventa e seis reais e cinquenta centavos), e o Auto de Infração de Contribuição para outras Entidades e Fundos, foi reduzido de R\$ 229.396,07 (duzentos e vinte e nove mil e trezentos e noventa e seis reais e sete centavos) para R\$ 58.606,48 (cinquenta e oito mil, seiscentos e seis reais e quarenta e oito centavos).

Na origem, tratam os autos de lançamento de Contribuição Social Previdenciária e de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Sesc, Senac, Inbra, FNDE e Sebrae), relativas ao período de 01/2013 a 13/2014, no valor total de R\$ 3.091.646,79 (três milhões, noventa e um mil, seiscentos e quarenta e seis reais e setenta e nove centavos), com os respectivos acréscimos legais.

Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 33/41:

- As contribuições lançadas decorreram da constatação pela fiscalização de que a Autuada contratou empresas prestadoras de serviços na área de engenharia, as quais foram criadas ou estiveram em funcionamento para dissimular a relação jurídica de alguns profissionais - sócios das empresas prestadoras de serviços - com a fiscalizada -contratante desses serviços.
- As empresas prestadoras indicadas pela fiscalização prestaram serviços de forma exclusiva à Autuada no período fiscalizado, conforme se verificou na DIRF - Declaração do Imposto de Renda retido na fonte.
- Os valores declarados em DIRF demonstram a habitualidade dos pagamentos para estas prestadoras exclusivas. Conforme consulta ao Sistema GFIPWEB, as empresas prestadoras de serviço referidas não declararam GFIP, concluindo a fiscalização que tais empresas não possuem empregados. Ademais, algumas dessas empresas declararam não possuir empregados e nem retirada de pró-labore, conforme documentos comprobatórios anexos à autuação.
- Nos sistemas da Receita Federal do Brasil, constatou-se que algumas empresas prestadoras de serviço tinham Receita Bruta e Movimentação Financeira zerados ou com valores inexpressivos para os exercícios de 2013 e 2014.
- Conforme as cópias dos Contratos de Prestação de Serviços, entre o Autuado e as empresas prestadoras de serviços referidas (e também pelas notas fiscais por amostragem), percebeu-se que o segmento econômico das prestadoras exclusivas está relacionado com a atividade fim da contratante, o que é vedado pela Súmula 331 do TST e pelo art. 581, parágrafo 2 da CLT – Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.
- Informações do Cadastro da PJ das prestadoras exclusivas e o Cadastro da PF dos sócios, Anexos VII e VIII, identifica que as prestadoras apresentam o mesmo endereço de seus sócios ou funcionam no mesmo endereço.
- Conforme Anexo IX, alguns sócios das empresas prestadoras constam como empregados na GFIP declarada pelo Sujeito Passivo.
- A fiscalização considerou que a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada nos termos do artigo 44, I, § 1º da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488, de 2007, deve ser duplicada para o período fiscalizado pela ocorrência de fatos que se subsumem a pelo menos uma das previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964.

- Por fim, informa que encaminhou a RFFP - Representação Fiscal para fins Penais, por tratar a conduta relatada na autuação, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária e crime contra a ordem tributária.

Devidamente intimada, a empresa apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que sempre manteve estrutura operacional regular e equipe de empregados devidamente contratados, abrangendo desde engenheiros até auxiliares de serviços gerais, todos registrados e considerados para fins de cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias.

Argumenta que, embora possuísse equipe própria para o desempenho das atividades-fim e das atividades-meio, algumas tarefas específicas, em razão de sua complexidade e natureza técnica, demandaram a contratação de prestadoras de serviços especializadas, dotadas da expertise necessária para a execução de determinadas etapas contratuais, especialmente aquelas relacionadas aos contratos firmados com o Departamento de Estradas e Rodagem de Minas Gerais (DER/MG) e com o Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT).

Sustenta que todas as empresas contratadas foram regularmente constituídas muito antes de qualquer vínculo com a impugnante, afastando a hipótese de que teriam sido criadas com o intuito de dissimular relações de emprego. Afirma, ainda, que todas as obrigações tributárias e previdenciárias decorrentes da contratação de serviços foram devidamente cumpridas, conforme demonstram as notas fiscais anexadas, os comprovantes de retenção e recolhimento de tributos federais e municipais, e as certidões negativas das prestadoras de serviços, que evidenciam sua regularidade fiscal e previdenciária.

Aduz que as relações havidas sempre tiveram natureza cível, de prestação de serviços técnicos específicos, com objeto e prazo determinados, mediante preço ajustado, sem qualquer elemento caracterizador de vínculo empregatício.

Ressalta que a autoridade fiscal, ao desconsiderar tais contratos, teria agido sem respaldo legal, deixando de comprovar a presença dos requisitos do vínculo de emprego previstos na legislação. Alega, também, que a fiscalização foi conduzida de forma remota, sem diligência presencial nas dependências da empresa, e que o auditor fiscal limitou-se a apontar “circunstâncias” genéricas, sem apresentar elementos concretos que demonstrassem subordinação, habitualidade ou pessoalidade entre a impugnante e os sócios das prestadoras.

Defende que o simples fato de uma sociedade prestar serviços de forma continuada a uma mesma contratante não implica subordinação ou vínculo empregatício, tratando-se de decisão gerencial das próprias prestadoras. O fato de algumas dessas sociedades não possuírem empregados e desenvolverem suas atividades por meio de seus sócios não descaracterizaria sua natureza empresarial, pois a legislação não impõe a obrigatoriedade de contratação de empregados para o exercício de atividade econômica, bastando a exploração profissional e lucrativa de atividade de produção ou circulação de bens e serviços, nos termos do art. 966 do Código Civil.

Sustenta que as sociedades simples contratadas, compostas por profissionais de natureza intelectual, se diferenciam das sociedades empresárias pela ausência de estrutura complexa de capital e bens, o que não as torna irregulares.

Alega, ainda, que informações de natureza sigilosa, como movimentações financeiras das prestadoras, não poderiam ser utilizadas para presumir irregularidade, nem demonstrariam os elementos do vínculo empregatício.

Afirma que todos os pagamentos foram realizados conforme os contratos firmados e as medições de serviço, com valores variáveis conforme a execução das tarefas, e que as prestadoras possuíam endereços distintos de seus sócios, o que demonstra a efetiva existência e autonomia das pessoas jurídicas contratadas.

Argumenta que, se a fiscalização realmente considerasse haver vínculo de emprego, deveria ter lançado também a contribuição de 11% a cargo dos empregados, o que não ocorreu, revelando contradição na autuação.

Aduz que não houve demonstração dos requisitos essenciais à configuração do vínculo empregatício — pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade —, e que inexistem ações trabalhistas movidas pelos sócios das prestadoras, o que reforça a inexistência de fraude. Conclui que os lançamentos realizados com base no art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/1999 são indevidos e devem ser cancelados, por carecerem de comprovação dos elementos exigidos pela lei.

Por fim, impugna também a aplicação da multa qualificada de 150%, alegando ausência de fundamentação e de prova quanto à prática de dolo, defendendo que, na hipótese de manutenção do lançamento, a penalidade seja reduzida ao percentual ordinário de 75%. Requer, assim, o cancelamento integral dos autos de infração lavrados, ou, subsidiariamente, a readequação da multa aplicada.

A DRJ, após analisar as razões de impugnação e os documentos acostados aos autos, deu parcial provimento à pretensão do contribuinte, restando assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

PRESSUPOSTOS. PROVAS.

São considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, uma vez configurados e comprovados os pressupostos do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91.

Ausente qualquer um dos pressupostos da relação empregatícia, esta não pode ser considerada, devendo os valores ser excluídos do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

CABIMENTO.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação com o objetivo de reduzir o montante das contribuições devidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Conforme se verifica do voto, com relação as empresas prestadoras de serviços Construtora Engenharia Total Ltda e ECR – Terraplenagem e Construção Ltda, não restou configurado o requisito da subordinação razão pela qual os valores pagos a tais empresas foram excluídos da autuação.

Cientificada do Acórdão em 15/06/2018 pela via postal (AR de e-fl. 9175), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 13/07/2018, (e-fls. 9177). Em linhas gerais, reiterou os termos da impugnação, sobretudo, no que concerne à inexistência dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício, bem como da abusividade da multa aplicada.

O recurso pode ser sintetizado pelos tópicos a seguir:

(i) Da ausência dos pressupostos legais para a configuração de relação empregatícia entre a Recorrente e os sócios das Prestadoras contratadas – da relação jurídica civil entre as partes;

(ii) Da irregular duplicação, pela Autoridade, da multa de ofício;

Ao final do recurso pugna pelo acolhimento do Recurso Voluntário para reformar acórdão proferido, afastando a exigência fiscal remanescente e por eventualidade a multa aplicada.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, razão pela qual dele conheço.

2. Mérito

A recorrente sustenta que não estão presentes os pressupostos legais para a configuração de vínculo empregatício entre ela e os sócios das prestadoras contratadas, afirmando tratar-se de relações jurídicas civis, legítimas e regulares. Fundamenta-se no art. 9º, I, e art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/1999, argumentando que a fiscalização não comprovou os elementos essenciais à caracterização de vínculo de emprego — pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade — limitando-se a alegar “circunstâncias” genéricas, sem respaldo probatório.

Defende que a autuação baseou-se em meras presunções, como a exclusividade na prestação de serviços, ausência de empregados nas prestadoras, valores reduzidos de movimentação financeira e identidade de endereços, as quais não configuram, por si, relação de emprego. Ressalta que, conforme reconhecido inclusive pela decisão de primeira instância, não houve comprovação concreta dos requisitos exigidos pelo Decreto nº 3.048/1999.

Alega que a decisão recorrida incorreu em equívoco ao presumir a existência de “subordinação estrutural” apenas pelo fato de os serviços prestados se relacionarem à atividade-fim da empresa, sem demonstrar a efetiva inserção dos prestadores na estrutura organizacional da recorrente. Afirma que as contratações foram feitas para execução de tarefas técnicas e especializadas, com prazo e preço certos, voltadas ao cumprimento de contratos com o DER/MG e o DNIT, inexistindo fraude ou dissimulação.

Argumenta que as prestadoras são pessoas jurídicas regulares, constituídas anos antes de qualquer contratação, e que o fato de prestarem serviços de forma pessoal ou exclusiva não implica vínculo empregatício. Sustenta que todas as obrigações fiscais foram devidamente cumpridas, com emissão de notas fiscais e retenção dos tributos devidos, e que o pagamento decorreu de contratos civis de prestação de serviços, não de salário.

Por fim, destaca que a ausência de reclamações trabalhistas por parte dos sócios das prestadoras comprova que jamais houve dissimulação de vínculo empregatício. Assim, entende ser irregular a descaracterização promovida pela fiscalização e requer o provimento do recurso voluntário para cancelar integralmente o crédito remanescente.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários.

A legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas/físicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

Art. 229.

[...]

§ 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 inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Cumpra transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, que assim estabelece:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas I – como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;”

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas físicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Pelo princípio da verdade material e da primazia da realidade sob a forma, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. A propósito, de acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Registre-se, por relevante, que o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer vínculo jurídico entre os prestadores de serviços em destaque e o sujeito passivo em apreço. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da recorrente.

A fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo sujeito passivo, sem promover qualquer vínculo dos trabalhadores com o sujeito passivo em relevo.

Nesse sentido, em momento algum a fiscalização se inseriu na competência do Poder Judiciário, mas apenas procedeu à verificação de ocorrência de ofensa à legislação previdenciária. Cabe pontuar, pois, que a relação previdenciária é independente da relação de trabalho, sendo irrelevante, inclusive, que as pessoas tidas como empregadas no lançamento não tenham questionado a relação havida entre as partes na Justiça do Trabalho.

Cabe frisar que a legislação previdenciária é especial e autônoma, e não se conflita com as leis trabalhistas, a atuação de ambas se processa paralelamente, e têm como pressuposto básico a defesa do empregado, portanto a empresa em questão não pode arguir incompetência da fiscalização para o lançamento das contribuições concernentes quando houver o preenchimento dos requisitos afetos à caracterização da relação de emprego, o que ocorreu, na hipótese dos autos.

Ou seja, para que haja o lançamento tributário por caracterização de segurado empregado é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços e o contratante desses serviços.

Na hipótese dos autos, vislumbro que não merece guarida a alegação do recorrente, no sentido de que a prova dos autos foi baseada em presunção, eis que o conjunto probatório juntado pelo Fisco é robusto, consistente e convergente o suficiente para vincular diretamente os prestadores de serviços das empresas remanescentes à recorrente, na qualidade de segurados-empregados.

A propósito, é de se destacar os seguintes elementos delineados na decisão de piso, que, a meu ver, enfraquecem a tese de defesa apresentada pelo recorrente: a existência de contratos firmados diretamente com pessoas jurídicas que, na realidade fática, eram constituídas pelos próprios trabalhadores ou por sócios próximos à administração da empresa; o evidente caráter pessoal das atividades realizadas pelos prestadores, denotando pessoalidade típica de vínculos empregatícios; a ausência de autonomia técnica e operacional dos prestadores, que atuavam sob ordens e controle direto da recorrente; a habitualidade comprovada pela continuidade da prestação dos serviços ao longo de período significativo, com recebimento mensal de valores fixos, típicos de salários; a completa dependência econômica dos prestadores em relação à empresa recorrente, sem comprovação de atuação para outras empresas ou clientes no período fiscalizado; e, finalmente, a inexistência ou fragilidade estrutural das empresas contratadas, que não possuíam empregados próprios, ativos relevantes ou capacidade econômica própria, caracterizando-se, portanto, como meras sociedades interpostas.

Constatado que não foi procedido o recolhimento das contribuições devidas, e considerando as disposições legais que atribuem prerrogativa de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas na Legislação Previdenciária, e à fiscalização a obrigação legal de verificar se as contribuições devidas estão sendo realizadas em conformidade com o ali estabelecido, não pode o agente fiscal se furtar ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Cabe destacar, ainda, que o princípio da verdade material que rege o Processo Administrativo Fiscal não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

A propósito, é de se ver as relevantes considerações constantes da decisão de piso no tocante aos requisitos da caracterização da relação de emprego:

2. Onerosidade: Os serviços prestados foram remunerados pela Impugnante, conforme contratos de prestação de serviços, notas fiscais e comprovantes de pagamento juntados pela fiscalização.

Sobre este requisito, é importante destacar que, embora os contratos juntados previssem que os pagamento às prestadoras de serviços seriam realizados por medição, as seguintes empresas **receberam valores mensais praticamente idênticos** durante todo o período da contratação: Elias Costa de Rezende – ME; Engecon Engenharia e Consultoria Ltda; Marques Figueiredo Engenharia e Consultoria Ltda; Morais Engenharia Ltda; RCZ Consultoria S/C Ltda e Vplan Consultoria em Gestão de Projetos e Processos EIRELI.

No tocante à empresa Construtora Engenharia Total Ltda verificou-se não haver pagamentos em todos os meses da autuação, sendo que os valores também não são fixos nos meses de pagamento (pagamentos realizados em janeiro a abril de 2013 e junho a novembro de 2014). Já, com relação à ECR – Terraplenagem e Construção Ltda, restou comprovado que houve pagamentos mensais, porém os valores não são fixos.

Como este requisito se refere à prestação de serviços remunerados, não há dúvidas do atendimento deste requisito.

3. Pessoalidade: Para este requisito, acho importante separar as empresas prestadoras referidas pela fiscalização. Vejamos:

Para as empresas Elias Costa de Rezende – ME; Engecon Engenharia e Consultoria Ltda; Marques Figueiredo Engenharia e Consultoria Ltda; Morais Engenharia Ltda; RCZ Consultoria S/C Ltda e Vplan Consultoria em Gestão de Projetos e Processos EIRELI **entendo que, pelos valores de contratação (valores mensais de pagamento variaram entre R\$ 3.500 e R\$ 11.500,00), bem como pelas declarações destas empresas de que não possuíam segurados empregados no período da autuação, resta evidente a conclusão da fiscalização de que os serviços contratados foram prestados pelos sócios das empresas.**

Assim, ainda que os contratos juntados não exigissem que os serviços fossem prestados somente pelos sócios das empresas prestadoras, esta era a realidade fática.

Ademais, não existe qualquer impedimento para que a pessoalidade nos casos de caracterização de vínculo empregatício seja caracterizada em razão dos sócios da empresa prestadora, considerando que com cada um deles houve a formação do vínculo laboral. Ainda, se assim não fosse, seria muito fácil burlar-se a legislação previdenciária, determinando contratualmente que qualquer dos sócios da pessoa jurídica pudesse executar o serviço, visando, assim, que não restasse caracterizado o requisito da pessoalidade.

No que concerne aos argumentos da Autuada de que não haveria restrição legal para que as sociedades empresárias não tivessem empregados, estes de fato são procedentes.

Não obstante, não havendo empregados, a conclusão lógica a que se chega é que os serviços foram prestados diretamente pelos sócios, sendo esta a circunstância fática que serviu como um dos indícios para as conclusões da fiscalização sobre a configuração do vínculo laboral.

Destarte, entendo comprovadamente caracterizado o requisito da pessoalidade, em vista dos serviços serem prestados apenas pelos sócios das pessoas jurídicas referidas acima.

(...)

4. Subordinação: Destaque-se, preambularmente, que o auditor-fiscal autuante se utilizou de diversos indícios (provas indiretas) da existência de relação laboral entre a Autuada CSL e as várias empresas prestadoras de serviços relacionadas, a fim de aplicar a norma individual e concreta da tributação. Portanto, a prova do vínculo laboral ocorreu de forma indireta, por meio da utilização da presunção hominis, também denominada de presunção simples, que são consequências, isto é, assunções que o auditor/julgador, como qualquer homem criterioso, atendendo à ordem natural das coisas extrai dos fatos da causa, ou suas circunstâncias, e nas quais assenta sua convicção quanto ao fato probando.

Nesse sentido, não foram todas as empresas que prestaram serviços para a CSL, ainda que serviços da atividade-fim da CSL, que foram relacionadas na presente autuação (como exemplo cito a empresa APBF Consultoria de Engenharia S/C Ltda e Mobilidade Engenharia Ltda), mas sim somente aquelas que com base nos indícios encontrados pela fiscalização levaram a concluir que o vínculo existente não era de natureza civil mas sim trabalhista.

(...)

A contratação das supostas pessoas jurídicas ocorreu em relação às atividades-fim da Impugnante conforme objeto do contrato social já transcrito nestes autos. Assim sendo, conforme já ressaltado neste voto, não existe nenhum impedimento para que uma empresa contrate empresas prestadoras de serviços parceiras que possuam as mesmas atividades-fim que as suas, desde que tais contratações não visem a dissimular a ocorrência do vínculo empregatício.

Nesse sentido, não foi a simples contratação de empresas com objeto social semelhante ao da Autuada que motivou a fiscalização a considerar a existência do vínculo empregatício com os sócios das empresas prestadoras. Mas sim a existência de diversos indícios (remunerações mensais fixas, único tomador de serviços, existência de empregados da Autuada como sócios das empresas prestadoras etc.) que levaram à conclusão da configuração de relação empregatícia e não de natureza civil.

Analisando as empresas prestadoras referidas, constata-se em relação ao requisito da subordinação que:

i- Engecon Engenharia e Consultoria Ltda; RCZ Consultoria S/C Ltda e Vplan Consultoria em Gestão de Projetos e Processos EIRELI.

A configuração da subordinação resta evidente na medida em que os sócios administradores das referidas empresas (Francisco de Paula Ribeiro de Barros, Cláudio Zama de Oliveira Santos e Letícia Vargas Machado de Souza, respectivamente) eram no período da autuação simultaneamente empregados da CSL.

Destarte, considerando que as referidas empresas prestadoras declararam não possuir empregados no período da autuação, resta evidente que o serviço era prestado pelos sócios destas. Assim, não há como se imaginar que a mesma pessoa física preste um serviço subordinado ao seu empregador com todas as obrigações advindas do pacto laboral e simultaneamente por meio de uma pessoa jurídica preste serviços de forma autônoma ao mesmo contratante e nas atividades-fim deste (CSL). Vejamos mais detalhadamente:

O Sr. Francisco de Paula Ribeiro de Barros, sócio administrador da Engecon, consta como empregado da CSL no período de 12/2010 a 11/2014, recebendo remunerações mensais que variam de R\$ 1.650,00 (um mil seiscentos e cinquenta Reais) a R\$ 1.750,00 (um mil, setecentos e cinquenta Reais). Já, a Engecon passou a receber valores da CSL no ano de 2011 (exatamente após a contratação do Sr. Francisco como empregado) até 11/2014 (mesmo mês em que o Sr. Francisco foi demitido da CSL. Os valores recebidos pela Engecon estavam na faixa de R\$ 8.200,00 (oito mil e duzentos reais) (os dados apresentados foram extraídos da DIRF e do CNIS, constantes dos sistemas informatizados da RFB).

O Sr. Cláudio Zama de Oliveira Santos, sócio administrador da RCZ, foi empregado da CSL no período de 04/2002 a 01/2015, com salários que variavam de R\$ 1.100,00 (um mil e cem reais) a R\$ 1.400 (um mil e quatrocentos reais). Antes de 2002, a empresa RCZ não recebia valores da CSL na empresa, tendo recebido até 11/2014 (dois meses antes da demissão do Sr. Cláudio Zama). Os valores recebidos pela RCZ estavam na faixa de R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais) a R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais). (os dados apresentados foram extraídos da DIRF e do CNIS, constantes dos sistemas informatizados da

A Sra. Letícia Vargas Machado de Souza, sócia administradora da Vplan, constou como empregada da CSL no período de 02/2014 a 11/2014, com salário na faixa de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais). Já, a Vplan passou a receber valores da CSL no ano de 2014 (exatamente após a contratação da Sra. Letícia como empregada) até 12/2014 (mês seguinte em que a Sra. Letícia foi demitida da CSL). Os valores recebidos pela Vplan estavam na faixa de R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais). (os dados apresentados foram extraídos da DIRF e do CNIS, constantes dos sistemas informatizados da RFB).

Assim sendo, pelo relatado, é possível que constatar que o Sr. Francisco de Paula Ribeiro de Barros, o Sr. Cláudio Zama de Oliveira Santos e a Sra. Letícia Vargas Processo 10640.720907/2017-63 Acórdão n.º 16-82.485 DRJ/SPO Fls. 25 25 Machado de Souza, recebiam remunerações modestas como empregados da CSL, concluindo-se pelas provas dos autos que as mesmas eram complementadas pelos contratos celebrados pela CSL com as pessoas jurídicas das quais as referidas pessoas físicas eram sócias administradoras.

Destarte, resta evidente a caracterização da subordinação. Nesse sentido, não prosperam as alegações da Impugnante de que a fiscalização não teria caracterizado a subordinação na prestação dos serviços. Ora, conforme já destacado neste voto, a fiscalização apresentou uma série de indícios (provas indiretas) que levaram à conclusão da configuração do vínculo empregatício. Para estas empresas prestadoras, os indícios que levaram à conclusão da existência de trabalho subordinado foram: a prestação de serviços nas atividades-fim para tomador exclusivo e por meio de empresas com sócios que eram simultaneamente empregados da CSL.

No que concerne às empresas Elias Costa de Rezende – ME, Marques Figueiredo Engenharia e Consultoria Ltda e Morais Engenharia Ltda, a decisão de piso promoveu exame individualizado e concluiu pela configuração dos requisitos legais do vínculo empregatício, na forma do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212/91, c/c art. 3º da CLT.

Quanto à onerosidade, o voto consignou que a prestação dos serviços foi remunerada mediante contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento, destacando, para as empresas em referência, a presença de pagamentos mensais praticamente idênticos, embora os instrumentos previssem remuneração “por medição”. Tal constatação foi corretamente valorada como elemento de coerência com uma dinâmica remuneratória típica de relação laboral dissimulada, na qual a previsibilidade e regularidade do pagamento se sobrepõem ao modelo contratual formalmente eleito pelas partes.

No ponto da pessoalidade, a decisão foi igualmente precisa ao assentar que, pelos valores mensais envolvidos e, sobretudo, pelas declarações de inexistência de segurados empregados no período fiscalizado, os serviços foram prestados pelos próprios sócios dessas empresas.

Em tal cenário, ainda que o contrato não exigisse expressamente execução exclusiva pelos sócios, a realidade demonstrada nos autos conduziu à conclusão de que a prestação se deu de forma personalíssima, sendo inadequado permitir que a forma societária fosse utilizada como expediente para afastar a incidência previdenciária quando, na prática, a força de trabalho era fornecida diretamente pelas pessoas físicas.

Além desses fundamentos centrais (pagamentos regulares, ausência de empregados, prestação pelos sócios), a decisão registrou que a fiscalização apontou indícios adicionais convergentes, dentre os quais a prestação exclusiva de serviços à recorrente, a

existência de receita bruta/movimentação financeira zeradas ou inexpressivas em determinados exercícios e a coincidência de endereços entre empresas e pessoas físicas.

Tais elementos, quando conjugados com as premissas efetivamente adotadas no voto, reforçam a conclusão de que a contratação dessas pessoas jurídicas funcionou como interposição formal para mascarar vínculo laboral subjacente, legitimando o enquadramento efetuado na origem e a consequente exigência das contribuições.

Consoante o princípio da primazia da realidade, aplicável à relação previdenciária, assim como à trabalhista, os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. Se um trabalhador presta serviço nas condições definidas no artigo 12, inciso I, alínea "a", da Lei n.º 8.212/91, ainda que sem registro, ou contratado como segurado trabalhador autônomo, ou através de empresa interposta, a Fiscalização tem o poder dever de considerá-lo como segurado empregado, com vistas à exigência das contribuições devidas pelo empregador.

Admitir-se o contrário seria esvaziar inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias, especialmente daquelas atinentes à filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências da empresa.

Nesse sentido, em que pese a recorrente reiterar pela relação jurídica civil entre ela e as empresas interpostas, é notório que o lançamento se baseou nos fatos e preenchimento de requisitos ensejadores da relação de emprego.

Entendo, pois, que o auto de infração foi devidamente fundamentado no art. 12, I, "a", da Lei n. 8.212/1991, que define como segurado empregado aquele que presta serviços de forma subordinada e onerosa a uma empresa. Além disso, o art. 149, VII, do CTN autoriza o lançamento de ofício quando houver prova de simulação ou fraude, o que foi evidenciado pela fiscalização.

A propósito, o lançamento em discussão não se apoia em meras presunções abstratas, mas sim em um conjunto robusto de indícios objetivos e convergentes, que, analisados em seu contexto, conduzem logicamente às conclusões adotadas.

Dentre esses elementos de prova, destacam-se: (i) contratos sociais e documentação das empresas envolvidas, revelando vínculos de administração e propriedade comuns ou relacionados; (ii) contratos de prestação de serviços e fluxos de pagamentos de valores mensais praticamente fixos, indicando pessoalidade e continuidade na mão de obra fornecida à empresa tomadora; (iii) informações obtidas que apontam que os prestadores laboravam com subordinação e habitualidade; (iv) ausência de estrutura real ou autonomia das pessoas jurídicas "fornecedoras" de mão de obra, muitas das quais constituídas apenas pelos próprios trabalhadores, sem empregados próprios ou capital compatível com a atividade, (v) coincidência de alguns sócios das empresas sendo ao mesmo tempo prestador de serviço via PJ e funcionário celetista da contribuinte.

E, ainda, conforme pontuado pela decisão recorrida, a Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212/91, tem expressa determinação em seu artigo 33, § 4º, de que no exame de documentação da empresa, inclusive em sua contabilidade, a fiscalização constar que não houve o registro real da remuneração dos segurados, as contribuições serão apuradas por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, ônus que a parte contrária não se desincumbiu.

No presente caso, considerando que a empresa não mantinha folha de salários para os trabalhadores em questão – justamente porque buscava ocultá-los nas rubricas de despesa de serviços –, impunha-se que a autoridade adotasse outro referencial para quantificar a obrigação.

O critério utilizado (soma dos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas intermediárias atribuídas a cada trabalhador) mostra-se adequado e razoável, por aproximar-se da real remuneração auferida pelos prestadores em troca de seu trabalho.

Não se vislumbra, ademais, que a recorrente tenha apontado qualquer equívoco numérico ou exagero na apuração desses valores pela fiscalização. Ou seja, não houve contestação específica quanto aos montantes considerados – a insurgência ficou apenas no plano teórico da(i)legalidade do procedimento.

A alegação da recorrente de que teria havido alteração do critério jurídico entre o auto de infração e a decisão recorrida não se sustenta. Desde a lavratura do lançamento, a autoridade fiscal baseou-se em um conjunto sólido e coerente de elementos probatórios, analisados em seu contexto real, e não em presunções abstratas ou meramente formais. A fiscalização identificou vínculos societários e administrativos entre as empresas envolvidas, padrões de pagamentos mensais que evidenciavam pessoalidade e continuidade da força de trabalho, informações que demonstravam subordinação e habitualidade no labor, além da inexistência de estrutura funcional mínima das pessoas jurídicas utilizadas como intermediadoras.

Esses indicadores, avaliados conjuntamente, apontam para a utilização indevida de pessoas jurídicas com o objetivo de ocultar relações de emprego e, por consequência, a remuneração efetiva dos trabalhadores. Assim, o enquadramento jurídico empregado sempre foi o mesmo: descon sideração de formas aparentes para alcançar a realidade material da prestação laboral.

Ademais, a decisão recorrida limitou-se a aplicar o mesmo arcabouço normativo que orientou o auto de infração, especialmente o § 4º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, segundo o qual, constatada a ausência de registro real da remuneração dos segurados na contabilidade da empresa, impõe-se a apuração das contribuições por aferição indireta, cabendo ao contribuinte demonstrar fato impeditivo ou modificativo — o que não ocorreu.

Não se verifica, portanto, qualquer mudança de critério jurídico, mas apenas a aplicação coerente das normas pertinentes à luz das provas reunidas.

Diante disso, conclui-se que a base de cálculo das contribuições foi fixada corretamente, refletindo os valores econômicos efetivamente envolvidos na prestação laboral. A técnica de aferição indireta empregada encontra amparo nas normas de regência e foi utilizada de forma comedida, de modo a assegurar a tributação do fato gerador real.

Ante o exposto, diante da presença dos pressupostos legais para a configuração de relação empregatícia entre o sujeito passivo e os sócios das prestadoras contratadas, entendo que razão não assiste à recorrente.

3. Da Multa aplicada

No tópico referente à penalidade, a recorrente argumenta que houve duplicação indevida da multa de ofício. Sustenta que a fiscalização aplicou o percentual de 75%, previsto nos arts. 35-A da Lei nº 8.212/1991 e 44 da Lei nº 9.430/1996, mas, em seguida, qualificou a multa para 150%, alegando genericamente a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, com base nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, sem, contudo, indicar conduta dolosa específica ou apresentar provas que justificassem a majoração.

Além disso, destaca que a própria decisão de primeira instância reconheceu que a caracterização do vínculo empregatício seria possível independentemente da vontade das partes, o que afastaria a possibilidade de dolo. Ademais, parte das empresas contratadas teve o vínculo descartado pela Turma julgadora, o que reforça a ausência de fundamento para a penalidade agravada.

Dessa forma, requer o afastamento da multa qualificada e, subsidiariamente, sua redução ao percentual ordinário de 75%, por ausência de prova de fraude ou má-fé por parte da recorrente.

Entendo que não assiste razão à recorrente e a multa qualificada deve ser mantida.

Da leitura do Relatório Fiscal, vê-se que a fiscalização descreve a atitude dolosa da recorrente, vejamos:

2.4 O não cumprimento da obrigação principal, decorrente do não recolhimento das contribuições PREVIDENCIÁRIAS, declaradas equivocadamente pelo contribuinte em GFIP*, apuradas através de Auto de Infração, são relativas ao período não decadencial de 01/2013 a 13/2014.

2.5 O Anexo I mostra empresas que prestaram serviços de forma exclusiva ao Sujeito Passivo, no período fiscalizado, conforme valores declarados pela empresa na DIRF – Declaração do Imposto de Renda retido na fonte, nos códigos 1708.

O Anexo II mostra os valores declarados em DIRF mensalmente como rendimentos pagos às presta doras exclusivas. Tais informações contribuem para identificar a habitualidade dos pagamentos. Conforme consulta ao Sistema GFIPWEB, as empresas prestadoras de serviço, do Anexo I, não de clararam GFIP, concluindo-se que tais empresas não possuem empregados. Algumas dessas

empresas declararam não possuir empregados nem retirada de pró-labore, conforme documentos comprobatórios anexos a este Relatório Fiscal.

Além disso, observa-se, nos sistemas da Receita Federal do Brasil, que a Receita Bruta e a Movimentação Financeira zerados ou com valores inexpressivos para os exercícios de 2013 e 2014.

(...)

Informações do Cadastro da PJ das prestadoras exclusivas e o Cadastro da PF dos sócios, Anexos VII e VIII, identifica que as prestadoras apresentam o mesmo endereço de seus sócios ou funcionam no mesmo endereço.

Conforme Anexo IX, alguns sócios da empresa Prestadora Exclusiva, constam como empregados na GFIP declarada pelo Sujeito Passivo.

(...)

A fiscalização descreveu no presente relatório as circunstâncias identificadas no procedimento fiscal em que a fiscalizada contratou as empresas prestadoras de serviços na área de engenharia e concluiu que tais empresas foram criadas ou estiveram em funcionamento para dissimular a relação jurídica de alguns profissionais – sócios das empresas prestadoras de serviços – com a fiscalizada – contratante desses serviços conforme disposto neste relatório fiscal – **“REMUNERAÇÃO A SEGU RADO OBRIGATÓRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL VINCULADO AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL NA CATEGORIA DE EMPREGADO POR MEIO DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR PESSOAS JURÍDICAS DAS QUAIS TAIS PESSOAS FÍSICAS SÃO SÓCIAS”**.

A decisão de piso corroborou o entendimento da fiscalização:

Em relação ao primeiro ponto (falta de indicação da capitulação legal da conduta praticada pelo contribuinte para qualificação da penalidade) entendo não assistir razão ao Impugnante, pois a fiscalização foi clara ao indicar que a conduta da empresa levou à sonegação previdenciária, tanto que informa em seu relatório fiscal que “Encaminhada a RFFP – Representação Fiscal para Fins Penais, por se tratar de sonegação de contribuição previdenciária e crime contra a ordem tributária, em tese, relacionada aos Autos de Infração supracitados, fundamentada na seguinte legislação:”(g.n.)

Quanto à comprovação do dolo, por todo o exposto no presente voto, entendo restar claro no relatório fiscal, e nas provas colacionadas aos autos, que a conduta da Autuada foi direcionada a mascarar a ocorrência do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias, decorrentes da existência do vínculo empregatício (contratação de pessoas jurídicas cujos sócios administradores eram simultaneamente empregados da CSL, com pagamentos mensais fixos etc.), sendo plenamente atendida a condição prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/94.

Assim, não há reparos a fazer na aplicação da multa qualificada ora debatida, devendo esta permanecer no percentual de 150% em relação aos fatos geradores mantidos na presente autuação.

No caso concreto, a qualificação está devidamente justificada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso. Entendo que a conduta dolosa da recorrente e o conluio com as empresas contratadas ficou explicitada.

Contudo, é necessário ajustar o valor da multa qualificada, pois, nos termos da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos

Em que pesem os fundamentos apresentados no voto condutor, deles divirjo apenas quanto a manutenção do lançamento em relação aos pagamentos às empresas Elias Costa de Rezende – ME; Marques Figueiredo Engenharia e Consultoria Ltda e Morais Engenharia Ltda, tendo em vista a conclusão apontada pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância acerca da existência de vínculo empregatício dos sócios das empresas com a Recorrente, pelos motivos de fato e de direito a seguir.

No caso dos presentes autos, foram lançadas contribuições previdenciárias patronais e GILRAT além de contribuições destinadas a outras entidades e fundos incidentes sobre salários, ordenados, vencimentos e subsídios a empregados não oferecidos à tributação, no período compreendido de 01/2013 a 12/2014, acrescidas de multa qualificada (artigo 44, I, § 1º da

Lei nº 9.430 de 1996), em razão “da ocorrência de fatos que se subsomem a pelo menos uma das previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964” (fl. 38).

Do Relatório Fiscal extraem-se as seguintes informações (fls. 34/35):

(...)

2.5 O Anexo I mostra empresas que prestaram serviços de forma exclusiva ao Sujeito Passivo, no período fiscalizado, conforme valores declarados pela empresa na DIRF – Declaração do Imposto de Renda retido na fonte, nos códigos 1708. O Anexo II mostra os valores declarados em DIRF mensalmente como rendimentos pagos às prestadoras exclusivas. Tais informações contribuem para identificar a habitualidade dos pagamentos. Conforme consulta ao Sistema GFIPWEB, as empresas prestadoras de serviço, do Anexo I, não declararam GFIP, concluindo-se que tais empresas não possuem empregados. Algumas dessas empresas declararam não possuir empregados nem retirada de pró-labore, conforme documentos comprobatórios anexos a este Relatório Fiscal.

Além disso, observa-se, nos sistemas da Receita Federal do Brasil, que a Receita Bruta e a Movimentação Financeira zerados ou com valores inexpressivos para os exercícios de 2013 e 2014.

Outrossim, conforme as cópias dos Contratos de Prestação de Serviços, entre o contribuinte e as empresas prestadoras de serviços do Anexo I, e, também, as Notas Fiscais, por amostragem, percebe-se que o segmento econômico das prestadoras exclusivas está relacionado com a atividade fim da contratante. Abaixo, *in verbis*, Súmula do TST e art. 581, parágrafo 2º da CLT:

Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho.

Esta declara ilegal toda terceirização que incidir diretamente na atividade fim da empresa.

O artigo 581 da CLT, parágrafo 2º define o que é atividade fim da empresa:

“Artigo 581, parágrafo 2º: Entende-se por atividade preponderante a que caracterizar a unidade de produto, operação ou objetivo final, para cuja obtenção todas as demais atividades convirjam, exclusivamente em regime de conexão funcional.”

Em outras palavras, é totalmente ilegal a terceirização ligada diretamente ao produto ou resultado final, ou seja, a atividade-fim. (grifos nossos)

Informações do Cadastro da PJ das prestadoras exclusivas e o Cadastro da PF dos sócios, Anexos VII e VIII, identifica que as prestadoras apresentam o mesmo endereço de seus sócios ou funcionam no mesmo endereço.

Conforme Anexo IX, alguns sócios da empresa Prestadora Exclusiva, constam como empregados na GFIP declarada pelo Sujeito Passivo.

Com fundamento no art. 229, § 2º do Decreto 3.048/99, temos

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. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

A fiscalização descreveu no presente relatório as circunstâncias identificadas no procedimento fiscal em que a fiscalizada contratou as empresas prestadoras de serviços na área de engenharia e concluiu que tais empresas foram criadas ou estiveram em funcionamento para dissimular a relação jurídica de alguns profissionais – sócios das empresas prestadoras de serviços – com a fiscalizada – contratante desses serviços conforme disposto neste relatório fiscal – **“REMUNERAÇÃO A SEGURADO OBRIGATÓRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL VINCULADO AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL NA CATEGORIA DE EMPREGADO POR MEIO DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR PESSOAS JURÍDICAS DAS QUAIS TAIS PESSOAS FÍSICAS SÃO SÓCIAS”.**

(...)

Regularmente intimada dos lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 464/481), acompanhada de documentos (fls. 482/9.105).

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte para excluir dos lançamentos os valores pagos para as empresas prestadoras de serviços **Construtora Engenharia Total Ltda e ECR – Terraplenagem e Construção Ltda** (fls. 9.128/9.165). Os motivos ensejadores para a manutenção do lançamento em relação as demais empresas prestadoras de serviços, bem como da aplicação da multa qualificada, encontram-se sintetizados abaixo (fls. 9.149/9.154):

Engecon Engenharia e Consultoria Ltda; RCZ Consultoria S/C Ltda e Vplan Consultoria em Gestão de Projetos e Processos EIRELI.

A configuração da subordinação resta evidente na medida em que os sócios administradores das referidas empresas (Francisco de Paula Ribeiro de Barros, Cláudio Zama de Oliveira Santos e Letícia Vargas Machado de Souza, respectivamente) eram no período da autuação simultaneamente empregados da CSL.

Elias Costa de Rezende – ME; Marques Figueiredo Engenharia e Consultoria Ltda; Morais Engenharia Ltda.

Para estas empresas a subordinação restou caracterizada pelo fato da prestação de serviços nas atividades-fim da CSL, por empresas prestadoras sem empregados (conforme suas próprias declarações juntadas aos autos) e com pagamentos mensais fixos.

Nestes casos, como os serviços foram prestados com pessoalidade e na atividade-fim da CSL, existe a configuração subordinação jurídica integrativa ou estrutural, conforme jurisprudência trabalhista nesse sentido.

Da Aplicação da Multa Qualificada.

A manutenção da qualificação da multa, deveu-se pelo fato de a fiscalização ter sido clara ao indicar que a conduta da empresa levou à sonegação previdenciária, tanto que informa em seu relatório fiscal que “Encaminhada a RFFP – Representação Fiscal para Fins Penais, por se tratar de **sonegação de contribuição previdenciária** e crime contra a ordem tributária, em tese, relacionada aos Autos de Infração.

Quanto à comprovação do dolo, por todo o exposto no presente voto, entendo restar claro no relatório fiscal, e nas provas colacionadas aos autos, que a conduta da Autuada foi direcionada a mascarar a ocorrência do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias, decorrentes da existência do vínculo empregatício (contratação de pessoas jurídicas cujos sócios administradores eram simultaneamente empregados da CSL, com pagamentos mensais fixos etc.), sendo plenamente atendida a condição prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502 de 1994.

Devidamente cientificada de decisão de piso, a empresa apresentou recurso voluntário (fls. 9.179/9.193), do qual se extraem os seguintes argumentos:

3.1 Da ausência dos pressupostos legais para a configuração de relação empregatícia entre a Recorrente e os sócios das Prestadoras contratadas – da relação jurídica civil entre as partes

Alega que a fiscalização deixou de identificar a presença, na hipótese, dos elementos que seriam essenciais ao reconhecimento dos sócios das prestadoras de serviços como segurados empregados, dispostos no artigo 3º da CLT:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. (Destaques acrescidos ao original).

Em verdade, nada é dito a esse respeito, deixando a Autoridade Fiscal de cotejar, para cada um dos requisitos, as provas que legitimassem a desconsideração do vínculo contratual estabelecido entre a Recorrente e as Prestadoras.

Todavia, segundo a decisão recorrida, formado estaria o vínculo empregatício entre a Recorrente e os sócios das Prestadoras, à exceção das Empresas Construtora Engenharia Total Ltda. e ECR – Terraplenagem e Construção Ltda, inovando os fundamentos da autuação.

A alegação fiscal de que as prestadoras foram criadas ou mantidas para dissimular a contratação com a Recorrente foi expressamente afastada pela Turma Julgadora, estando comprovados na Impugnação Administrativa, a partir da confrontação dos dados apresentados pela própria Autoridade, que:

i) as Prestadoras contratadas pela Recorrente encontram-se regularmente registradas perante a Junta Comercial do Estado de Minas Gerais ou, dada a sua natureza, junto ao Cartório de Registros de Pessoas Jurídicas, conforme atos constitutivos anexados aos autos;

ii) as Prestadoras foram constituídas anos antes de qualquer contratação pela CSL; e

iii) as Prestadoras de serviços funcionam em endereços distintos dos seus sócios.

A Recorrente jamais foi demandada, na esfera trabalhista, por quaisquer desses profissionais que figuram como sócios das Prestadoras de serviços, como comprovado pelas certidões negativas anexadas aos autos, obtidas junto à Justiça do Trabalho.

3.2 Da irregular duplicação, pela Autoridade, da multa de ofício

Alega que a fiscalização não apenas deixou de tipificar a conduta tida como qualificadora da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), citando uma lista de dispositivos sem aplicá-los à Recorrente, como também deixou de apresentar elementos e provas do dolo, o que invalida, integralmente, a duplicação da penalidade feita sem fundamento pela Autoridade Fiscal.

Por fim, acaso mantidos os lançamentos, o que se admite apenas para argumentar em razão do princípio da eventualidade, pede a empresa Recorrente a redução da multa para 75% (setenta e cinco por cento), considerando a ilegal duplicação da multa de ofício promovida pela Fiscalização, sem qualquer indicação da conduta ou sua tipificação, sem fundamentos e sem provas do dolo.

Apresentadas essas breves considerações iniciais, a questão central na solução do litígio consiste na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados sob a roupagem de pessoas jurídicas, a partir das cláusulas que estabelecem relações de trabalho dos contratos de prestação de serviços pactuados entre a Recorrente (CONTRATANTE) e as pessoas jurídicas (CONTRATADAS), em confronto com a legislação vigente.

Em relação às empresas **Elias Costa de Rezende – ME, Marques Figueiredo Engenharia e Consultoria Ltda e Moraes Engenharia Ltda**: (i) não há nos autos prova das alegações fiscais, ainda que por amostragem, de que uma pessoa física, individualmente considerada, tenha prestado serviço pessoal, subordinado hierarquicamente ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços, por intermédio da pessoa jurídica; (ii) a mera análise de contratos, embasada em percepção da autoridade fiscal, não tem o condão de comprovação da fraude ou simulação previstas no artigo 9º da CLT a ensejar a aplicação das normas trabalhistas; (iii) não se observa no lançamento fiscal a comprovação da relação de emprego para a desconsideração da relação entre as pessoas jurídicas prestadoras e a tomadora dos serviços e (iv) o fundamento adotado pelo juízo *a quo* foi o fato dos serviços “terem sido prestados com

personalidade e na atividade-fim da CSL, existindo a configuração subordinação jurídica integrativa ou estrutural, conforme jurisprudência trabalhista nesse sentido”.

Como bem pontuado pela Recorrente, o único fundamento do lançamento foi a ilicitude da terceirização da atividade-fim, com base na Súmula nº 331 do TST, **presumindo** daí a existência de relação empregatícia e consequente subordinação dos sócios das empresas terceirizadas na prestação de serviços.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando existentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a **relação de emprego comprovada**. Assim, é imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário, o que não se verificou no caso em análise, pois **além de indícios e presunções, não houve por parte da autoridade lançadora**, ainda que por amostragem, **a tentativa de demonstrar a caracterização da relação de emprego** baseando-se o lançamento, como já mencionado anteriormente, **exclusivamente** na ilegalidade da terceirização da atividade-fim da Recorrente (Súmula nº 331 do TST).

Imperioso destacar que a tentativa de caracterização da relação de emprego entre os sócios das empresas terceirizadas e a contribuinte somente ocorreu por ocasião da apreciação da impugnação pela DRJ, razão pela qual entendo ser pertinente o argumento da Recorrente no sentido de ter havido inovação dos fundamentos da autuação por parte da autoridade julgadora de primeira instância, o que seria passível de nulidade da referida decisão. Todavia, tendo em vista que na presente declaração de voto a decisão de mérito é favorável à Recorrente, aplicável ao caso a disposição contida no § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 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 conseqüência.

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

Por fim, resta mencionar o fato de que houve por parte da DRJ tratamento distinto entre as empresas **Construtora Engenharia Total Ltda e ECR – Terraplenagem e Construção Ltda**, excluídas do lançamento e as empresas **Elias Costa de Rezende – ME, Marques Figueiredo**

Engenharia e Consultoria Ltda e Morais Engenharia Ltda, cujos valores pagos foram mantidos, apesar de todas terem prestado serviços inerentes à atividade-fim da Recorrente. Não obstante tenha sido esse o fundamento principal dos lançamentos, em relação às empresas excluídas, a autoridade julgadora de primeira instância considerou como sendo civil a relação entre as partes utilizando para tal definição unicamente o critério de variação dos valores pagos mensalmente àquelas empresas.

Cumpra observar que o Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar conjuntamente a ADPF 324 e o RE 958.252 (esse último na sistemática da repercussão geral)¹, nos quais se discutia a licitude da terceirização de atividades precípua da empresa tomadora de serviços, fixou a seguinte tese jurídica: "É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante (tema 725 da repercussão geral)."

Merece destacar ainda que o STF admitiu e proveu reclamação constitucional para desconstituir acórdão contrário ao entendimento firmado na ADPF 324 e no RE 958.252, em caso que tratava especificamente da contratação de médicos por intermédio de pessoa jurídica da qual os sócios são os próprios prestadores de serviços (AgRg na Reclamação 47.843/BA, Rel. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJ 08.02.2022).

Desse modo, em razão da natureza vinculante das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos aludidos feitos, desde que não haja a dissimulação da relação jurídica, a licitude das terceirizações pode ser reconhecida em qualquer atividade empresarial.

Em decorrência de tal decisão do STF, perde o sentido a interpretação dada pela fiscalização e mesmo pela decisão recorrida quanto à caracterização da pejotização, não havendo provas nos autos da existência de vínculo de emprego e dos requisitos elencados no artigo 3º da CLT, pois, a princípio, todas as pessoas jurídicas foram constituídas regularmente de acordo com o artigo 2º da CLT e com o conceito de empresário, disposto no artigo 966 do Código Civil, sendo que as provas coletadas pela fiscalização confirmam o exercício de atividade empresarial, não se podendo falar em vínculo empregatício e terceirização ilícita.

Em vista dessas considerações, devem ser excluídos do lançamento os valores pagos às empresas Elias Costa de Rezende – ME, Marques Figueiredo Engenharia e Consultoria Ltda e Morais Engenharia Ltda.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) excluir do lançamento os valores referentes às empresas Elias Costa de Rezende – ME, Marques Figueiredo Engenharia e Consultoria Ltda e Morais Engenharia Ltda e (ii) reduzir a multa qualificada a 100%, aplicando-se a retroatividade benigna.

¹ Com trânsito em julgado em 15/10/2024.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos