



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



**Processo nº** 10830.724516/2017-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-011.030 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 06 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** BASE ENGENHARIA E SERVIÇOS DE PETRÓLEO E GÁS S.A. FALIDO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE RECURSO. PRECLUSÃO.**

A inexistência do recurso voluntário em nome da empresa contribuinte acarreta a preclusão temporal. Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente recorrido pelo contribuinte.

#### **DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.**

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

#### **CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.**

A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária, ao caso em concreto, e observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado, para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, ainda que se trate de serviços intelectuais e, mesmo após o art. 129 da Lei 11.196/05. Comprovada a ocorrência da relação de emprego, cabe ao fisco caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

#### **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS DIRETORES/ADMINISTRADORES.**

Com base no conjunto fático-probatório de atos tendentes a impedir, retardar, total ou parcialmente, excluir ou modificar a regra-matriz de incidência tributária para deixar de apurar tributo, viola-se os limites da lei e os limites estatutários ou contratuais da atuação de diretores e dirigentes da pessoa jurídica, a teor do inciso III do artigo 135 do CTN. Neste casos, é cabível à responsabilização solidária/pessoal do administrador e diretor da empresa autuada que, consciente e voluntariamente, permitiu ou tolerou práticas de ilicitude tributária dentro da empresa, na contratação de segurado empregado por meio de interposta pessoa jurídica, para obter os resultados decorrentes do fato gerador sonegado.

**ABATIMENTO DOS VALORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA RECOLHIDOS PELA EMPRESA DESCONSIDERADA.**

Inexiste previsão legal para a compensação de valores recolhidos e pagos por sujeitos passivos diferentes da relação obrigacional. O art. 170 do CTN estabelece que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, apenas do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE OBJETIVA. PRESENÇA DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. OCORRÊNCIA.** A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação ou fraude objetiva com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de pessoa jurídica na contratação do segurado empregado - veiculada por meio de instrumento contratual e fatos comprovados.

**RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.**

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar, vencida a conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo que a acolheu, e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, limitando o percentual da multa a 100%, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, que votou pelo aproveitamento dos pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, e a conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, que votou pela desqualificação da multa.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Wesley Rocha, Joao Mauricio Vital (Presidente). Ausente a conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, substituída pelo conselheiro Marcelo de Sousa Sateles.

## Relatório

Trata-se de empresa contribuinte que foi selecionada para fiscalização em atendimento à solicitação do MM. Juízo da 12ª Vara do Trabalho de São Paulo – Capital, motivada por possível ocorrência de sonegação fiscal devido ao reconhecimento judicial do vínculo trabalhista entre o Domingos Concilio Junior, CPF 096.751.688-97, e o fiscalizado (anteriormente denominado Schahin Engenharia).

Com a devida *venia*, esclareço que em razão da clareza em retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até momento anterior à impugnação, adoto e reproduzo parte do relatório da decisão recorrida de fls. 585/619:

“Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, correspondentes às contribuições destinadas a outras Entidades e Fundos (Terceiros: Salário-Educação/FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração paga ao segurado Sr. Domingos Concilio Junior (CPF 096.751.688-97), não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 01/2014 a 12/2014. O valor apurado no lançamento é de R\$ 66.326,75 (auto de infração de fls. 89/103), consolidado em 17/07/2017. Destaca-se que, no ano calendário 2014, a empresa atuada foi optante do regime de contribuição sobre a receita bruta (art. 7º da Lei 12.546/2011), conforme pagamentos realizados no código de arrecadação 2985. Assim, para este ano, só foram lançadas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT, constituída no processo administrativo 10830.724517/2017-25, e aos Terceiros neste processo.

I - DO RELATÓRIO FISCAL (Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 104/127).

O Relatório Fiscal (fls. 104/127) informa que a empresa atuada realizou a contratação do Sr. Domingos Concilio Junior (pessoa física) por meio da constituição de uma pessoa jurídica (DCRA Engenharia Ltda. - ME, CNPJ 06.260.839/0001-45) e, com isso, simulou/dissimulou o contrato de prestação de serviços nos termos da CLT. Diz que o Sr. Domingos Concilio Junior ajuizou reclamação trabalhista, atuada sob n.º 00012450920155020012, que tramitou perante a 12ª Vara do Trabalho de São Paulo, na qual ele próprio, por meio de seu advogado, postulou o reconhecimento de seu vínculo empregatício com a empresa atuada, afastando-se o negócio jurídico dissimulado realizado entre ela e a DCRA Engenharia Ltda. - ME, em que Domingos Concilio Junior figura no quadro societário desta empresa como proprietário de 99% das quotas. Menciona que o Poder Judiciário do Trabalho já reconheceu o vínculo contratual entre Domingos Concilio Junior e a empresa atuada, e afastou a relação jurídica criada por meio da pessoa jurídica interposta: DCRA Engenharia Ltda - ME. Informa que os elementos de prova, obtidos durante o procedimento de auditoria fiscal, evidenciaram a presença de todos os requisitos do artigo 3º da CLT na relação entre a empresa atuada e o obreiro contratado por meio da interposta empresa (DCRA Engenharia Ltda - ME), a saber: onerosidade; pessoalidade; não eventualidade; e subordinação, esta nas suas três dimensões: jurídica (ou subjetiva), objetiva e estrutural. Destaca que não há necessidade de trânsito em julgado da decisão judicial, uma vez que houve a confissão, perante a autoridade judicial, acerca da relação de emprego, além de ter sido apresentado todo um arcabouço probatório que deixou estreme de dúvidas a existência de relação empregatícia. Esclarece que os Livros Caixas da empresa DRCA, os informes de rendimentos por ela emitidos e suas DIPJs, também têm o condão de revelar, de forma bastante razoável, a existência de todos os elementos da relação empregatícia. Para isso,

destaca que a escrituração dos Livros Caixa da empresa DRCA demonstra que Domingos Concilio Junior apenas auferiu receitas da empresa autuada, justamente aquelas constantes das notas de débito e notas fiscais apresentadas no bojo da ação judicial. E, em todos os meses, eram feitos lançamentos no último dia, registrando o faturamento, os tributos incidentes, o desconto daqueles retidos, o pagamento do pro labore (em valor reduzido) e distribuindo o restante em lucros. Segundo a Fiscalização, a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da empresa DCRA, ano calendário 2013, trouxe as mesmas informações constantes do seu Livro Caixa.

Da Base de Cálculo.

Menciona que a base de cálculo das contribuições sociais lançadas foi o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas ao segurado Sr. Domingos Concilio Junior no decorrer do mês. E, para calcular essas contribuições, foram utilizados como base de cálculo os valores constantes das notas fiscais de serviço emitidas pela pessoa jurídica interposta (empresa DCRA Engenharia Ltda - ME), que conferem com aqueles registrados nos Livros Caixa da DCRA e nos informes de seus rendimentos apresentados. Esses valores foram consolidados mensalmente na Tabela do item 19 do Relatório Fiscal (fls. 104/127).

Da Multa Aplicada.

Quanto à aplicação da multa constante deste lançamento fiscal, esclarece que foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, na forma do art. 35-A da Lei 8.212/1991 c/c o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Da Responsabilidade Solidária dos Diretores/Administradores.

A Fiscalização entendeu que incorreram em infrações à legislação tributária os diretores/administradores da empresa autuada, Srs. Milton Taufic Schahin (CPF 045.341.748-53) e Salim Taufic Schahin (CPF 008.205.208-53), nos termos do inciso III do art. 135 do CTN.

Da Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP).

Houve a elaboração de Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP), pela ocorrência, em tese, do delito de sonegação fiscal de contribuição social, capitulado no art. 337-A, inciso I, do Código Penal Brasileiro (com a redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000), constituída no processo administrativo n.º 10830.724481/2017-84, que foi apensada ao presente processo administrativo fiscal e cumprirá o rito processual previsto no § 2º e § 3º, do art. 4º, da Portaria RFB n.º 2.439/2010, DOU de 22/12/2010.

Da Ciência do Lançamento Fiscal.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo autuado deu-se em 18/07/2017 (fl. 139) e, para os responsáveis pessoas físicas em 20/07/2017 (fls. 525/526 e 576/577). Conforme Demonstrativo dos Responsáveis Tributários (fls. 89/91), foi lavrado termo de sujeição passiva solidária para as pessoas físicas: Milton Taufic Schahin (CPF 045.341.748-53) e Salim Taufic Schahin (CPF 008.205.208-53).” (...)

(...)

“Dos Pedidos

Requerem que seja:

- reconhecida a ilegitimidade passiva pela ausência de comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei hábil, ou ainda por não se caracterizar a hipótese de responsabilidade solidária prevista no artigo 135, III, do CTN;
- decretada a nulidade do lançamento fiscal em razão de vício material insanável, devido à ausência de comprovação do fato gerador da contribuição previdenciária;

- julgado improcedente o lançamento fiscal haja vista: (i) que não restou comprovada a existência do vínculo empregatício que ensejaria o pagamento da contribuição previdenciária; e (ii) que os cálculos efetuados pelo agente fiscal são ilíquidos, pela cobrança indevida das contribuições ao INCRA e ao SEBRAE.”

Este processo está apensado a outros 03 processos, sendo: (i) processo principal n.º 10830.724480/2017-35, processo n.º 10830.724517/2017-25, e processo n.º 10830.724481/2017-80, cf fls. 104 (Termo de Verificação Fiscal), sendo este último caso referente à representação fiscal para fins penais, que não é objeto deste julgamento.

A autuação foi impugnada pelo sujeito passivo autuado, empresa BASE, às fls. 142 e pelos responsáveis tributários solidários Salim (fls. 477/5113316) e Milton (fls. 529/567).

Sobreveio acórdão da DRJ de fls. 585/619 que, por unanimidade de votos, em julgou improcedente as impugnações da empresa e dos responsáveis tributários solidários pessoas físicas.

Foram devidamente intimados e cientificados da decisão de piso, tanto empresa contribuinte quanto responsáveis tributários solidários Milton, e Salim (fls. 625, 627, 629).

Conforme fls. 695 (despacho de DICAT), ficou consignado que os advogados que possuíam procuração para representar a empresa autuada, juntaram requerimentos nomeados nos e-processos como “RENÚNCIA DE PODERES”, onde renunciaram aos poderes que lhe foram outorgados”.

Esgotado o prazo legal, a empresa não apresentou recurso voluntário.

Às fls. 576, ficou esclarecido que SALIM TAUFIC SCHAIN tomou ciência das decisões da DRJ por via postal e apresentou tempestivamente recurso voluntário às fls. 641, um para cada processo; MILTON TAUFIC SCHAIN tomou ciência das decisões da DRJ por via postal e apresentou tempestivamente recurso voluntário às fls. 715, um para cada processo.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Relatora.

Inicialmente, por inexistência de recurso voluntário em nome da empresa contribuinte, reconheço a preclusão temporal, nos termos do art. 507 do CPC.

Os dois recursos de Salim e Milton são tempestivos e deles conheço.

Apesar de serem dois recursos, passo a analisá-los conjuntamente, por apresentarem as mesmas alegações.

### Preliminarmente:

Da ilegitimidade passiva

Em recursos voluntários, os diretores responsáveis solidários trazem as alegações que não merecem ser acolhidas. Reproduzo a decisão de piso, com destaques às fls. 616:

“(…) pois o conjunto fático probatório, enumerados no item II.(a) deste Voto, demonstra a ocorrência de empresa interposta (empresa DCRA Engenharia Ltda) na contratação da atividade laboral do Sr. Domingos Concilio Júnior – qualificado como segurado empregado na função de gerente de obra e comercial –, pela empresa autuada, que tinha como diretores os Srs. Salim Taufic Schahin e Milton Taufic Schahin. **Ao permitirem ou toleraram a contratação de atividade laboral empregatícia por meio de pessoa jurídica** – fato não permitindo no âmbito da legislação trabalhista e da legislação previdenciária –, **que visava esconder a remuneração paga ao segurado empregado e alocar a ocorrência isolada do fato gerador das contribuições lançadas na empresa DCRA Engenharia Ltda**, os Impugnantes, **na qualidade de diretores da empresa empregadora, formularam uma situação que não correspondia à realidade fática dos registros contábeis da empresa autuada, com isso, desvirtuou a base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado empregado, bem como ocultou todos os sujeitos passivos da regra matriz de incidência dessas contribuições.**”

Não há novas alegações ou provas sobre este ponto, nas peças recursais. Portanto, a conduta dos responsáveis solidários restou devidamente configurada nos termos do inciso III, do art. 135, do CTN, que determina que “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, sejam pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou **infração de lei**, contrato social ou estatutos.”

Assim, nego provimento.

Passo a análise do mérito:

#### Do não trânsito em julgado da ação trabalhista que embasou a fiscalização

Das provas apresentadas nos autos, constou claramente que a descaracterização da empresa DCRA, de modo a reconhecer a relação de empregado evidenciada em fiscalização, entre o a empresa autuada e o Sr. Domingos, não advém das provas existentes no processo trabalhista.

Conforme evidenciado às fls. 104/127, a auditoria fiscal muito bem fundamentou a caracterização da desconsideração da pessoa jurídica DRCA e o reconhecimento do vínculo, para fins tributários, de contratação direta do Sr. Domingos Concílio Junior pela empresa autuada.

Os itens 14 a 16 do Relatório fiscal (fls. 104/127) destacam a fraude objetiva detectadas na propria escrituração fiscal da empresa recebedor dos valores: há únicos pagamentos recebidos pelo Sr Domingos e que foram recebidos tão somente da empresa autuada, conforme Livro Caixa e DIPJ da empresa desconsiderada.

Ressalta-se que, tal como já alegado em impugnação e negado provimento em DRJ, o auto de infração não foi lavrado com base no processo trabalhista existente. A despeito de tal alegação, na esfera tributária, foi demonstrada a situação fática com mais elementos probatórios, com a pesquisa e investigação de vários elementos que formaram a convicção da auditoria. Nos termos do art. do artigo 9º c/c o § 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, o Auditor Fiscal, constatando que o segurado contratado se enquadra como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra

denominação, preenche as condições referidas no inciso I do *caput* do art. 9º do mesmo regulamento, **deverá** desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Novamente, ressalto que tal constatação advém da evidência trazida aos autos, pela autoridade fiscal: a existência de subordinação estrutural e objetiva entre as partes.

Aproveito e destaco voto deste Conselho, em caso análogo, que muito bem ilustra o controle de legalidade aqui externado (Acórdão n.º 2401-010.803 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 02 de fevereiro de 2023, de Relatoria da Conselheira Miriam Denise Xavier):

“A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária, ao caso em concreto, e observando o princípio da primazia da realidade, **tem autonomia** para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado, para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.”

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte. Matéria não discutida na peça impugnatória é atingida pela preclusão, não mais podendo ser debatida na fase recursal.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO. A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária, ao caso em concreto, e observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado, para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

ARBITRAMENTO. A fiscalização está autorizada legalmente a lançar de ofício, arbitrando as importâncias que reputarem devidas, com base em elementos idôneos de que dispuser, quando a contabilidade da empresa não registrar o movimento real de remuneração de segurados a seu serviço, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI 11.196/05. POSSIBILIDADE. **Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei 11.196/05, é possível ao fisco, comprovada a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas. (...)**”

Do abatimento dos valores de contribuição previdenciária já recolhidos pela empresa desconsiderada (DCRA ENGENHARIA LTDA - CNPJ 06 260.839/0001-45

Não há previsão em lei para a acolhida do argumento trazido.

No atual ordenamento, é vedado compensar valores recolhidos e pagos por sujeitos passivos diferentes da relação obrigacional.

Nos termos do art. 170 do CTN, já apontado na decisão de piso, a empresa DCRA não tem relação tributária entre a cobrança das contribuições do autuado e o Fisco:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar** a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do **sujeito passivo** contra a Fazenda pública.”

Sem reparos à decisão recorrida.

#### Da multa qualificada

A multa qualificada deve ser aplicada sempre que houver configurado casos evidente sonegação, nos termos da Lei 9.430/96, art. 44, c/c Lei 4.502/64, art. 71.

Não se trata de opção facultada à autoridade tributária mas de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme o art. 142 do CTN.

A decisão de piso (fls. 585/619) destacou que o caso em tela se trata de fraude objetiva e sonegação, condutas inerentes à pejotização da relação de trabalho. A constatação restou também comprovada nos autos (escrita contábil e realidade fática) pela “dimensão funcional e o modo de execução do objeto do contrato para se firmar a ocorrência de fraude na prestação de serviços por meio de interposta pessoa jurídica”. Ademais, “embora seja instrumento aparentemente válido, também se presta a um uso abusivo, ocultando, de fato, a relação material empregatícia, situação diversa daquelas previstas no estatuto social da empresa autuada.”

Entretanto, limito o percentual da multa de ofício qualificada, que deve ser reduzida e limitada a 100% em razão da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou este percentual, reduzindo a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

#### Conclusão

Voto por conhecer dos recursos voluntários e dar-lhes parcial provimento para reduzir e limitar o percentual da multa qualificada a 100%.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

Fl. 9 do Acórdão n.º 2301-011.030 - 2ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.724516/2017-81