



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.721962/2018-96
ACÓRDÃO	2402-013.241 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REAL COMÉRCIO DE MIUDEZAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2017

AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL. COMPETÊNCIA. INVESTIGAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Conforme já manifestado pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, a utilização dos conceitos acerca do que é empregado ou autônomo não caracteriza abuso ou incompetência, porquanto é a própria legislação previdenciária que os utiliza para discriminar as diversas espécies de segurado e as respectivas contribuições, de modo que são comuns e indispensáveis para sua realização. A fiscalização não foi realizada com objetivo de apurar débitos ou aplicar penalidade por infração à legislação trabalhista. A autuação limitou-se à análise da relação jurídica para efeitos previdenciários.

CUMPRIMENTO REQUISITOS 142, DO CTN E ART. 10, DO DECRETO Nº 70.235/72.

Tendo a d. Autoridade Fiscal observado os requisitos impostos no art. 142, do Código Tributário Nacional e pelo art. 10, do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do auto de infração. Já a existência de elementos constituintes da relação de trabalho (seja com vínculo empregatício ou como autônomo), é questão de mérito, não ensejando eventual nulidade, conforme regras do art. 59, do Decreto nº 70.235/72.

PROVA. REGRA DO ART. 16, § 4º, DO DECRETO Nº 70.235/72. EXCEÇÃO, BUSCA DA VERDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS PRÁTICOS.

Não obstante a regra do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, pelo Princípio da Verdade Material é viável a apresentação de provas inclusive em sede de Recurso Voluntário, caso seja necessário esclarecer eventual

ponto controvertido. Entretanto, quando o pedido de produção de provas não tem efeito prático, tendo sido formulado apenas por mera cautela/formalidade não há que ser deferido.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa pode desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sendo necessário distinguir a reconhecida e legítima terceirização da atividade finalística prevista no Tema 725 com a prática demonstrada para o caso concreto, onde parcela significativa de remuneração de sócio administrador fora transferida para outra pessoa jurídica na qual também é sócio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas; (ii) no mérito, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar o crédito tributário incidente sobre valores atribuídos às pessoas físicas em que não foi constatado vínculo empregatício e sequer a prestação de serviços, quais sejam: Sra. Marina, Sra. Janaina, Sr. José Aduino e Sra. Eni Maria. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano que deram parcial provimento ao recurso em maior extensão para cancelar o crédito tributário incidente sobre valores atribuídos ao Sr. Ronan. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria. .

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ricardo Chiavegatto de Lima(substituto integral), Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske, Marcus Gaudenzi de Faria, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano e Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Trata-se de autuação fiscal lavrada contra a Recorrente, Real Comércio de Miudezas Ltda. (“REAL COMÉRCIO”), por meio da qual foi constituído crédito tributário referente à Contribuição Patronal, ao GILRAT e às Contribuições de Terceiros, relativos aos anos-base de 2014 a 2017

Conforme Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente teria efetuado a interposição artificial de pessoa jurídica – quais sejam, RSO – Empreendimentos e Participações Ltda. (“RSO”), Nautilus Empreendimentos e Participações Ltda. (“Nautilus”), Mestre Empreendimentos e Participações Ltda. (“Mestre”) e AIN Soph Empreendimentos e Participações (“AIN”) – na contratação de serviços de pessoas físicas, *“quando na verdade, após uma análise mais apurada dos fatos, apontam para a existência de uma típica relação de emprego, sendo executada de forma exclusiva e contínua”*.

Segundo a d. Fiscalização, os sócios das pessoas jurídicas supostamente interpostas, possuem entre si relação de parentesco, sendo certo que alguns já se integravam o quadro de funcionários da Recorrente, o que demonstraria que os valores recebidos por meio das pessoas jurídicas representariam complementação de remuneração, sem o devido recolhimento das contribuições incidentes.

Como prova, menciona-se a identidade dos contratos sociais das empresas contratadas, a semelhança dos respectivos contratos de prestação, a previsão de remuneração idêntica e a inexistência de empregados registrados.

Além disso, a análise das notas fiscais emitidas teria revelado: (a) exclusividade na prestação de serviços ao tomador; (b) habitualidade nos faturamentos; (c) constância nos valores emitidos; e (d) homogeneidade na natureza dos serviços prestados.

Conclui a Fiscalização que *“diversos fatores indicavam que essas pessoas jurídicas não atuavam como tal, demonstrando que os contratos tinham somente a função de travestir uma típica relação jurídica trabalhista como se fosse uma simples relação comercial onde a Fiscalizada*

contrata serviços de pessoas jurídicas e com isso convalidar a emissão de notas fiscais para justificar as remunerações recebidas pelos sócios responsável e administradores das referidas pessoas jurídicas que de fato trabalhavam para a Fiscalizada como, Diretor administrador financeiro, Supervisor de atendimento ao público, Gerente de operações com assistência técnica, gerente de administrador financeiro e de risco, gerentes de recursos humanos.”

Com base nas notas fiscais emitidas por cada uma das pessoas jurídicas supostamente interpostas, a d. Fiscalização considerou os pagamentos como remuneração direta aos respectivos sócios.

Intimada, a Recorrente apresentou Impugnação, alegando, em síntese:

- (i) **preliminarmente:** (a) incompetência da Administração Fazendária e dos Órgão Julgadores para declaração de vínculo empregatício, matéria de competência exclusiva da Justiça do Trabalho; e (b) ausência dos requisitos do art. 142, do CTN, uma vez que a d. Fiscalização não teria demonstrado de forma inequívoca e individualizada os requisitos configuradores da relação de emprego no art. 3º da CLT c/c art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91;
- (ii) **no mérito:** (a) inobservância dos requisitos legais para a desconsideração da personalidade jurídica (art. 129, da Lei nº 11.196/2005 c/c art. 50, do Código Civil, e art. 133 e seguintes, do Código de Processo Civil); (b) inexistência de fraude, pois não há vedação legal para que uma pessoa física seja simultaneamente empregada de uma empresa e sócia de outra, podendo, nesta condição, prestar serviços à primeira; (c) autonomia das pessoas jurídicas contratadas e validade dos negócio jurídico firmados com a Recorrente; e (d) ausência dos elementos caracterizadores de vínculo empregatício – pessoalidade, habitualidade, exclusividade e subordinação.

Remetidos os autos à Delegacia Regional Federal de Julgamento (DRJ), foi proferido o Acórdão nº 14-89.644, devidamente fundamentando, julgando improcedente a Impugnação e mantendo integralmente o crédito tributário.

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando as razões anteriormente apresentadas e acrescentando alegação de cerceamento de defesa, em razão do indeferimento de produção de provas requerida em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme exposto nos fatos, trata-se de aparente caso de pejetização. Não obstante comungar do entendimento já manifestado pelo Supremo Tribunal Federal quanto à liberdade de contratação, entendo necessária a avaliação das circunstâncias fáticas envolvidas, a fim de se verificar eventual abuso de forma, que possa ter resultado em operações simuladas.

Antes, porém, passo à análise das preliminares suscitadas.

I – PRELIMINARES

I.1 – Da Alegação de Incompetência da Receita Federal e dos Órgãos Julgadores para Reconhecer Vínculo Empregatício passível de Incidência de Contribuições Previdenciárias

Tal como já sustentado em sede de Impugnação, a Recorrente REAL COMÉRCIO alega que a d. Fiscalização e os Órgãos Julgadores vinculados à Receita Federal não teriam legitimidade para reconhecer a existência de vínculo empregatício, por se tratar de matéria afeta à competência da Justiça do Trabalho.

Quanto a este ponto, adoto os fundamentos expendidos no Acórdão nº 14.89.644, proferido pela DRJ, que bem examinou a questão, nos termos do art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023:

É bem verdade que compete à Justiça do Trabalho processar e julgar as ações oriundas da relação de trabalho (inciso I, artigo 114 da Constituição Federal). Mas, quando no exercício de suas funções legais, o AFRFB constata que uma pessoa física, formalmente contratada sob qualquer outra aparente condição, presta serviços como empregado e o classifica como tal, não pratica qualquer invasão de competência, pois **sua atuação visa apenas constituir o crédito tributário incidente sobre as remunerações pagas aos segurados obrigatórios** da Previdência Social, prerrogativa esta expressamente autorizada pelo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que estabelece:

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).

(...).

Aliás, estas disposições inserem-se nas ferramentas necessárias para dar eficácia às atribuições legais emanadas do artigo 142 das disposições do CTN:

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

Assim, no curso da auditoria fiscal, por constituir função básica do AFRFB, a investigação da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, os fatos, os atos e os negócios jurídicos formalizados, sob quaisquer outras formas, são analisados sob as perspectivas e diretrizes legais da Lei nº 8.212/1991 (a Lei Básica da Previdência Social) e seu respectivo Regulamento (o Decreto nº 3.048/1999). E, quando identificados os respectivos requisitos legais, tais fatos, atos e negócios jurídicos são reclassificados, podendo eventualmente resultar em lançamentos fiscais sobre fatos geradores, que, até então não haviam sido reconhecidos, como tal, pelo Contribuinte.

Tal procedimento encontra abrigo legal no próprio CTN (artigo 142) e não está vinculado ou subordinado ao prévio e formal reconhecimento, por outra instância ou foro de decisão, seja judicial ou administrativa, ressalvado, evidentemente o direito do Contribuinte de questionar administrativamente (se desejar) a legalidade do procedimento, podendo, também, recorrer depois (ou mesmo diretamente) ao Judiciário, nos autos da discussão do correspondente lançamento fiscal.

Especificamente quanto à existência de vínculo empregatício, se, de um lado, cabe, à Justiça do Trabalho dirimir questões relativas ao contrato individual de trabalho, não é minimamente razoável que os contribuintes possam classificar a relação obrigacional estabelecida de acordo com suas conveniências, interesses ou mesmo convicções, escudando-se na competência da Justiça especializada, como pré-requisito para o lançamento fiscal. Pois, a prevalecer esta proposição, os seguintes questionamentos poderiam ser feitos, quanto aos procedimentos da Administração Tributária:

- 1) Deve aceitar passivamente, sem questionar, situações em que seguramente estejam presentes os requisitos legais determinantes da ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias (o pagamento de remunerações a empregados ou de remunerações a administradores, transvestidos de outras formas, por exemplo)?
- 2) Deve interromper a ação fiscal, sendo, então, necessário promover (ou requerer que se instaure, através da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) a competente ação judicial junto à Justiça do Trabalho, aguardando os trâmites, para, finalmente, depois de decisão final irrecurável, realizar o lançamento fiscal?
- 3) Deve recorrer à Fiscalização especializada do Ministério do Trabalho ou ao competente órgão do Ministério Público, para provocar a discussão judicial da

real natureza da contratação, instaurando, assim, eventualmente o processo judicial?

Considerando a incidência dos princípios da eficiência, da celeridade e da racionalidade de que deve se revestir os atos administrativos; considerando a autonomia de que se reveste o Direito Tributário (ou, mais especificamente, a autonomia da função de AFRFB), a resposta a tais perguntas há de ser necessária e obviamente negativa, pois, além do mais, tal procedimento – considerar que se encontra caracterizada a contratação de empregados travestida de outra forma – não constitui decisão irreversível ou irrecurável, na medida em que poderá ser amplamente debatida no próprio e respectivo processo administrativo, além de estar sujeita, dependendo da vontade do Contribuinte, à discussão em outras instâncias e foros, até que seja (ou não) final e definitivamente reconhecida.

No que se refere à alegada inexistência de relação de emprego que justifique a hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, cumpre esclarecer que são considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, uma vez configurados os pressupostos do artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, que assim dispõe:

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;

(...).

Pode-se, então, concluir que o fato hipotético previsto pela Lei nº 8.212/1991 para se configurar o segurado empregado, para fins previdenciários, exige a constatação dos requisitos da pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração, os quais, uma vez detectados, fazem surgir para o AFRFB o poder-dever de exigir o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes, competindo-lhe não a simples prerrogativa, mas propriamente a obrigação de examinar a relação jurídica formalizada, independentemente da forma (aparência) ou do nome que se dê ao negócio jurídico, podendo, inclusive, e pelas mesmas razões, desconsiderar as classificações contábeis (ou denominações) atribuídas aos pagamentos.

Constatados os elementos definidos no artigo 12, inciso I, “a”, da Lei nº 8.212, de 1991, para caracterização da pessoa física como segurado empregado, o AFRFB tem, portanto, o poder-dever de lançar as contribuições previdenciárias correspondentes, ainda que o Contribuinte tenha revestido seu procedimento de outra aparência ou lhe atribuído outro nome.

À Justiça do Trabalho compete julgar as controvérsias entre empregados e empregadores decorrentes da relação de emprego, o que não se confunde com o ato de fiscalização tributária, que possui natureza e motivação jurídica própria.

É justamente por isso que o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu:

Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto de acórdão, cuja segue transcrita: "EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTÔNOMOS. MÉDICOS E DENTISTAS. CONFIGURAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA EFEITOS PREVIDENCIÁRIOS. DIFERENÇAS. IMPROCEDÊNCIA. Rejeitada a preliminar apresentada nas contrarrazões. A autarquia interpôs recurso de apelação dentro do prazo estabelecido no artigo 188 do CPC. O ponto central da controvérsia é saber se os médicos e dentistas contratados pela embargante são empregados ou autônomos, pois, constada a primeira hipótese, a consequência lógica é a improcedência dos embargos à execução. A CDA e a respectiva notificação de lançamento de débito, foram lavradas de acordo com o artigo 2º, § 5º, da Lei 6830/80 e obedeceram a todos os requisitos legais, a fim de garantir a exigibilidade do quantum devido. Não procede o argumento de que a autoridade não tem competência para descaracterizar a prestação de serviços como autônomos, porquanto a fiscalização não foi realizada com objetivo de apurar débitos ou aplicar penalidade por infração à legislação trabalhista. A atuação limitou-se à análise da relação jurídica para efeitos previdenciários. A utilização dos conceitos acerca do que é empregado ou autônomo não caracteriza abuso ou incompetência, porquanto é a própria legislação previdenciária que os utiliza para discriminar as diversas espécies de segurado e as respectivas contribuições, de modo que são comuns e indispensáveis para sua realização. A alegação de que foram menosprezadas os recolhimentos como autônomos é manifestamente equivocada, pois a 1ª Junta de Recursos da Previdência Social deu parcial provimento ao recurso da embargante, precisamente para excluí-los da notificação. A prestação de assistência médica e odontológica é atividade-fim da embargante. Para cumpri-la, inclusive, é proprietária do Hospital Netto Campello. Contraria toda lógica e a jurisprudência trabalhista que uma empresa "terceirize" o trabalho definido por seus objetivos sociais.- Há prova nos autos de relação de emprego entre profissionais contratados como autônomos (médicos e dentistas) e a empresa contratante, ex vi do artigo 3º da CLT, as quais não foram infirmadas pela prova oral coligida. Cabível, pois, a cobrança executiva das diferenças devidas a título de contribuições previdenciárias. O lançamento realizado não poderia ser infirmado por apenas 03 (três) depoimentos de médicos, num rol de 58 (cinquenta e oito) profissionais, inclusive dentistas. Se atendiam particulares no hospital, nenhum deles foi arrolado pela embargante, para confirmá-lo. Rejeitada preliminar arguida em contrarrazões. Apelação e

remessa oficial providas (fls. 358-359). No RE, fundado com base no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se ofensa ao art. 114 da mesma Carta. O agravo não merece acolhida. Isso porque, para dissentir do acórdão recorrido, quanto à competência da autoridade fiscal para reconhecer vínculo empregatício com a finalidade de arrecadação e fiscalização de contribuição previdenciária, necessário seria a análise da legislação infraconstitucional aplicável a espécie dos autos, o que atrai a incidência da Súmula 279 do STF. Incabível, portanto, o recurso extraordinário. Nesse sentido: "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. INSTITUTO NACIONAL DE SEGURO SOCIAL. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA EFEITO DE NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DO REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279 DO SUPREMO TRIBUNAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO". (RE 549.195-AgR/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma).

Isso posto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 31 de março de 2011.

Ministro RICARDO LEWANDOWSKI - Relator –188 CPC 2º § 5º 683 3º CLT 102 III a Constituição 8.212 (739319 SP, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, data de Julgamento: 31/03/2011, data de Publicação: DJe-069 DIVULG 11/04/2011 PUBLIC 12/04/2011) [destaques acrescentados].

Ora, dada a absoluta pertinência desta decisão com a questão em análise, permito-me, mesmo sob o risco da redundância, retranscrever, para destacar, a seguinte parte da ementa:

Não procede o argumento de que a autoridade não tem competência para descaracterizar a prestação de serviços como autônomos, porquanto a fiscalização não foi realizada com objetivo de apurar débitos ou aplicar penalidade por infração à legislação trabalhista. A atuação limitou-se à análise da relação jurídica para efeitos previdenciários. A utilização dos conceitos acerca do que é empregado ou autônomo não caracteriza abuso ou incompetência, porquanto é a própria legislação previdenciária que os utiliza para discriminar as diversas espécies de segurado e as respectivas contribuições, de modo que são comuns e indispensáveis para sua realização.

A precisão e obviedade desta assertiva dispensam outras considerações.

É este, aliás, também o entendimento consolidado no STJ, que em decisão proferida pelo Ministro CASTRO MEIRA (REsp nº 575.086/PR, em 21/03/2006), assim se posicionou:

O reconhecimento da relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias é independente

do exame na Justiça Trabalhista. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes e fiscais tem competência para reconhecer o vínculo trabalhista, porém, somente para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento da contribuição previdenciária, mas à Justiça do Trabalho cabe reconhecer o vínculo trabalhista e os direitos advindos. O agente fiscal do INSS exerce atos próprios quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados, podendo submeter-se tal avaliação administrativa ou judicial.

Referido entendimento está em consonância com outros acórdãos proferidos pelo STJ, conforme se pode verificar das ementas a seguir transcritas:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 894015/AL 2006/0227932-9
Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) Órgão Julgador - PRIMEIRA
TURMA Data do Julgamento 06/02/2007 Data da Publicação DJ 12.04.2007,
p. 251.

CONSTATAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO
DECLARADO. COMPETÊNCIA. AUTUAÇÃO. POSSIBILIDADE. REEXAME DO
SUBSTRATO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

I - O INSS, "ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação" (REsp nº 515.821/RJ, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 25/04/05).

II - Destaque-se que remanesce hígida a competência da Justiça do Trabalho na chancela da existência ou não do aludido vínculo empregatício, na medida em que: "O juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestado, seja administrativamente, seja judicialmente" (REsp nº 575.086/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 30/03/06).

III - O acórdão recorrido, ao dirimir a controvérsia, entendeu que inexistiu prova que afastasse a validade da NFLD, sendo que, para rever tal posicionamento, seria necessário o seu reexame, que serviu de sustentáculo ao convencimento do julgador, ensejando, no caso, a incidência da Súmula nº 07/STJ. IV - Agravo regimental improvido (...).

RECURSO ESPECIAL Nº 236279-RJ. Relator Ministro GARCIA VIEIRA.
Publicação DJ 20/03/2000.

PREVIDENCIÁRIO – INSS – FISCALIZAÇÃO – AUTUAÇÃO – POSSIBILIDADE –
VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A fiscalização do INSS pode atuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ele julgue com vínculo empregatício. Caso discorde, a empresa dispõe do acesso à Justiça do Trabalho, a fim de questionar a existência do vínculo. Recurso provido.

Assim, quando o AFRFB considera presentes os requisitos legais que caracterizam a pessoa física prestadora de serviços como segurado obrigatório da Previdência Social, na condição de segurado empregado, relatando e identificando devidamente os fatos e razões que fundamentam tal entendimento, dá apenas cumprimento às determinações legais pertinentes, aqui mencionadas e transcritas, constituindo, pois, procedimento perfeitamente legal, ampla e pacificamente reconhecido pela jurisprudência do STF e STJ.”

Assim, tal como consignado pela DRJ, não procede a alegação de invasão de competência da Justiça do Trabalho na autuação fiscal em exame.

A d. Fiscalização, privilegiando a substância sobre a forma, procedeu à reclassificação dos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas contratadas pela Recorrente, para considerá-los como remuneração pagas ou creditadas diretamente aos sócios dessas pessoas jurídicas, exclusivamente para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

Não houve, portanto, reconhecimento de vínculo trabalhista com os efeitos jurídicos dele decorrentes – matéria esta, de fato, afeta à competência exclusiva da Justiça do Trabalho – mas apenas a requalificação dos pagamentos efetuados, à luz do Princípio da Primazia da Realidade, que orienta as relações de trabalho e serve de parâmetro para a identificação do fato gerador das contribuições previdenciárias e de terceiros.

Dessa forma, entendo que a autuação fiscal não extrapolou os limites da competência da Receita Federal do Brasil, tendo atuado dentro de suas atribuições legais.

Rejeito, portanto, a preliminar suscitada pela Recorrente.

I.2 – Da Alegação de Ausência dos Requisitos do art. 142, do CTN

Ainda em sede de preliminar, a Recorrente alega inobservância dos requisitos previstos no art. 142, do Código Tributário Nacional, quando da lavratura da autuação fiscal.

Conforme sustentado, *“a Autoridade Fiscal não cumpre a exigência legal abarcada pela norma do art. 142 do CTN, tendo em vista a ausência por completo do fato gerador do tributo, o que configura vício material e, portanto, deve ser anulado.”*

Entendo, contudo, que a preliminar suscitada confunde-se com o mérito.

Sob o aspecto formal, não se verifica vício no lançamento por suposta inobservância do art. 142, do Código Tributário Nacional, uma vez que este foi lavrado dentro dos estritos contornos legais, contemplando todos os elementos necessários à defesa da Recorrente – defesa esta que, de fato, foi tempestivamente apresentada.

Além dos requisitos do art. 142, do Código Tributário Nacional, os demais elementos exigidos pelo art. 10, do Decreto nº 70.235/72 também foram devidamente observados, não havendo, portanto, qualquer vício formal apto a macular o lançamento fiscal ou ensejar sua nulidade, nos termos do art. 59, do referido Decreto.

Questão distinta, todavia, é a verificação da efetiva comprovação, pela d. Fiscalização, a existência de elementos caracterizadores de relação de trabalho (seja com vínculo empregatício ou de natureza autônoma), que pudesse justificar a reclassificação dos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas e a consequente incidência das contribuições previdenciárias – ponto este que será analisado oportunamente, no mérito.

Nestes termos, rejeito também a preliminar de nulidade por ofensa ao art. 142, do Código Tributário Nacional.

I.3 – Da Alegação de Cerceamento de Defesa em Razão da Impossibilidade de Apresentação de Provas

Conforme exposto nos fatos, em sede de Impugnação pleiteou a Recorrente a produção de provas que considerava imprescindíveis ao deslinde do feito.

Entretanto, por não ter havido qualquer especificação das provas que pretendia produzir, tampouco a justificativa para sua não apresentação naquele momento, nos termos do que dispõe o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a DRJ entendeu por bem indeferir tal pleito. Vejamos:

“Não é possível, aliás, extrair das alegações formuladas pelo Contribuinte com sua Impugnação, quais os fatos ou divergências, eventualmente suscitados, que demandariam efetivamente a dilação do prazo para produção de outra (ou novas) provas ou que, ainda, recomendassem eventualmente providências adicionais, sob o aspecto probatório.

O protesto ou requerimento pela produção de provas não tem aqui, portanto, qualquer fundamento ou validade, devendo, por isso, também ser indeferido.”

Pois bem. Embora reconheça a primazia do Princípio da Verdade Material e, inclusive, a possibilidade de apresentação de provas em sede de Recurso Voluntário, caso se mostre necessário esclarecer ponto controvertido, entendo que, no presente caso, o pedido de produção de provas formulado pela Recorrente não possui efeito prático, tendo sido apresentado apenas por cautela formal.

De fato, mesmo ao recorrer dessa parte do voto da DRJ, a Recorrente limita-se a invocar jurisprudência sobre o direito à produção de provas e a mencionar o art. 18, do Decreto nº 70.235/72 – que faculta à Autoridade Julgadora requisitar, de ofício, diligência e perícias – sem, contudo, indicar quais documentos ou elementos probatórios pretendia trazer aos autos, qual seria sua pertinência com a controvérsia ou de que modo a negativa teria restringido seu direito de defesa.

Nessas condições, não há como autorizar a abertura de fase probatória genérica e destituída de objeto definido, sobretudo quando a própria Recorrente não demonstra quais provas concretas teria a produzir ou em que medida elas poderiam o resultado do julgamento.

Assim, mantenho a decisão da DRJ nesta parte e rejeito a preliminar de cerceamento de defesa.

Passo, assim, a análise do mérito.

II – DO MÉRITO

Conforme se infere dos fatos narrados, discute-se, no presente processo administrativo, a legitimidade da contratação de determinados profissionais mediante a constituição de pessoa jurídica em substituição ao contrato de trabalho, prática usualmente denominada “pejotização”.

É cediço que o Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente reconhecido a constitucionalidade da terceirização, seja de atividades-fim, seja de atividade-meio, conforme se depreende do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 324, de relatoria do Ministro Roberto Barroso e do Tema 725 da Repercussão Geral, no qual se firmou a tese de que a divisão do trabalho pode ser organizada não apenas pela terceirização, mas também por outras formas desenvolvidas por agentes econômicos.

Nos julgamentos acima mencionados – cujos fundamentos vêm sendo reafirmado em diversas Reclamações Constitucionais em face de decisões que lhes desrespeitam – o Supremo Tribunal Federal assentou que *“a terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram os agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade”*, acrescentando que *“a terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.”*

Portanto, o entendimento atualmente consolidado pelo Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a terceirização, seja da atividade-fim ou da atividade-meio, constitui opção legítima do agente econômico, tutelada pelos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

Não obstante, o exercício abusivo dessa forma de contratação – quando configurado desvio de finalidade ou utilização fraudulenta da personalidade jurídica – pode ensejar a violação a preceitos constitucionais e legais.

Todavia, a solução, conforme pontuou o próprio Supremo Tribunal Federal, não está em vedar a prática, mas em estabelecer um regime jurídico apto a coibir abusos, a partir da própria interpretação da Constituição Federal. Cite-se, a propósito, trecho da decisão neste sentido:

“Nota-se, portanto, com base nas considerações acima, que o que precariza a relação de emprego não é a terceirização, mas seu exercício abusivo. A solução

não está, portanto, em vedá-la, mas definir um regime jurídico que evite abusos. Esse regime decorre da própria Constituição, como se verá adiante.”

E, ao dispor sobre os limites constitucionais da terceirização, o Supremo Tribunal Federal assim consignou:

85. Pois bem. Como já observado, a atuação desvirtuada de algumas terceirizadas não deve ensejar o banimento do instituto da terceirização. Entretanto, a tentativa de utilizá-lo abusivamente, como mecanismo de burla de direitos assegurados aos trabalhadores, tem de ser coibida. Essa é a condição e o limite para que se possa efetivar qualquer contratação terceirizada. Os ganhos de eficiência proporcionados pela terceirização não podem decorrer do descumprimento de direitos ou da violação à dignidade do trabalhador. A contratante – sabedora da existência desse tipo de empresa – deve tomar todas as medidas necessárias a assegurar o respeito à integralidade dos direitos e dos deveres trabalhistas, previdenciários e de saúde e segurança no trabalho, que decorrem da relação de emprego entre a empresa terceirizada e seu empregado.

86. Nessa linha, cabe à contratante: (i) certificar-se da idoneidade e da capacidade econômica da empresa terceirizada para honrar o contrato; (ii) especificar a atividade objeto do contrato de prestação de serviço; (iii) assegurar condições de segurança e salubridade sempre que o trabalho for realizado nas suas dependências; (iv) assumir a responsabilidade subsidiária caso a empresa terceirizada deixe de honrar quaisquer dessas obrigações (desde que tenha participado na relação processual em que ocorrer a condenação e que conste do título judicial), tal como já ocorre hoje, em razão do que prevê a Súmula 331 do TST.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal destacou as medidas previstas na Lei nº 13.467/2007 (Lei da Reforma Trabalhista) – que legitimou a contratação por meio da terceirização – justamente com o objetivo de prevenir o abuso de forma e assegurar a proteção do trabalhador, quais sejam:

- i) Quanto à capacidade econômica da empresa terceirizada: a norma exige a comprovação de tal capacidade (art. 4º-A) e de sua compatibilidade com o número de empregados (art. 4º, III);
- ii) Quanto a normas de saúde, segurança e prevenção de acidentes: a lei determina que os trabalhadores que prestarem serviços nas dependências da contratante terão direito à alimentação oferecida aos seus empregados, a serviço de transporte, atendimento médico e, treinamento adequado, quando couber (art. 4º-C). Prevê, ainda, que compete à contratante garantir condições de segurança, higiene e salubridade aos trabalhadores que prestem serviços nas suas dependências ou em local previamente convencionado em contrato (art. 5º-A, §3º);
- iii) Quanto à responsabilidade da contratante no que respeita a encargos trabalhistas e previdenciários: A norma prevê a responsabilidade subsidiária pelas

obrigações trabalhistas referentes ao período em que ocorrer a prestação de serviços à contratante (art. 5º-A, §5º), bem como a responsabilidade por contribuições previdenciárias nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

Assim, existem limites impostos pela Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional destinados a evitar que eventuais abusos prevaleçam, especialmente aqueles que comprometam a dignidade do trabalho humano.

É sob essa ótica que passo à análise do caso concreto.

II.1 – Da Alegação de Aplicabilidade do Art. 129, da Lei nº 11.196/2005

Antes de adentrar na análise da estrutura implementada pela Recorrente e eventual abuso forma – cuja consequência seria a requalificação da natureza dos valores pagos, com vistas à constituição de crédito tributário decorrente de fato gerador dissimulado – a Recorrente sustenta que o procedimento adotado pela Fiscalização equivaleria à desconsideração da personalidade jurídica, devendo, portanto, observar o disposto no art. 50, do Código Civil, tal como previsto no art. 129, da Lei nº 11.196/2005.

Ocorre que não há, nos autos, qualquer elemento que permita enquadrar a situação fática na hipótese prevista no art. 129, da Lei nº 11.196/2005, cujo alcance se restringe aos serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural, de caráter personalíssimo ou não, os quais devem ser tratados, para efeitos fiscais e previdenciários, como atos praticados por pessoa jurídica.

De fato, o referido dispositivo – cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na ADC nº 66 – reafirma a liberdade *“de organização da atividade econômica empresária, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho”*¹.

Todavia, o próprio texto legal delimita essa prerrogativa às hipóteses ali expressamente descritas e atribui ao Poder Judiciário, com exclusividade, a competência para desconsiderar tais efeitos quando verificado abuso de personalidade jurídica, nos termos do art. 50, do Código Civil.

No caso em exame, o art. 129, da Lei nº 11.196/2008 não se aplica. A d. fiscalização não enquadrar os serviços prestados dentre aqueles abrangidos pelo referido dispositivo, tampouco a Recorrente alegou que tais serviços possuíssem natureza intelectual, científica, artística ou cultural.

De igual modo, não há que se falar em aplicação dos art. 133 e seguintes do Código de Processo Civil, uma vez que tais dispositivos disciplinam o incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito judicial, com finalidade diversa da constituição do crédito tributário.

¹ Trecho do Voto da Ministra Cármen Lúcia, nos autos da ADC nº 66.

Essas normas visam permitir ao Poder Judiciário, mediante incidente processual provocado pelas partes ou pelo Ministério Público, desconsiderar a separação patrimonial entre sociedade e sócios nos casos de abuso de personalidade, especialmente quando necessário alcançar o patrimônio destes para a satisfação de obrigações.

Dessa forma, não assiste razão à Recorrente ao invocar os referidos dispositivos legais como fundamento para afastar a constituição do crédito tributário decorrente do fato gerador que a d. Fiscalização entendeu dissimulado.

II.2 – Das Contratações de Serviços pela Recorrente por Intermédio de Pessoas Jurídicas

No caso concreto, o desconforto da d. Fiscalização com a estrutura adotada pela Recorrente parece decorrer de dúvida quanto à efetiva autonomia das pessoas jurídicas contratadas – e, portanto, uma presunção fiscal de simulação ou interposição – tendo em vista que seus sócios possuem vínculos de parentesco entre si e com a empresa controladora da Recorrente.

Reproduzo, a seguir, o quadro pela DRJ, que sintetiza de forma clara os vínculos e inter-relações identificadas:

EMPRESAS	SÓCIOS	PARTIC. (%)	OBSERVAÇÕES
Real Comércio de Miudezas Ltda.	Nasa Participações e Empreendimentos Ltda.	99,90	
	Ronan Soares de Oliveira	0,10	
Nasa Participações e Empreendimentos Ltda.	Mestre Empreendimentos e Participações Ltda.	53,00	
	Nautilus Empreendimentos e Participações Ltda.	37,00	
	RSO – Participações e Empreendimentos Ltda.	10,00	
RSO – Participações e Empreendimentos Ltda.	Ronan Soares de Oliveira	99,00	Recebe pró labore da Real
	Lileida Maria Ferreira	1,00	Empregada da Real
Nautilus Empreendimentos	Sarah Contijo de Brito Soares	25,00	Recebe pró labore da Real
	Eduardo Contijo de Brito Soares	25,00	Empregado da Real

e Participações Ltda.	Mariana Contijo de Brito Soares	25,00	
	Janaina Miranda Soares	25,00	
Mestre Empreendimentos e Participações Ltda.	José Aauto Soares	98,92	Administrador da Nasa
	lana Luiza Silva Soares	1,08	
Ain Soph Empreendimentos e Participações Ltda.	Maurício Soares de Oliveira	50,00	Empregado da Real
	Eni Maria da Silva Soares	50,00	

De fato, ao se decompor os quadros societários das pessoas jurídicas contratadas pela Recorrente – RSO, Nautilus, Mestre e Ain –, bem como de sua investidora, Nasa, verifica-se a existência de vínculos de parentesco entre os respectivos sócios, revelando uma ampla conexão familiar entre os entes envolvidos.

Todavia, ainda que a d. Fiscalização possa ter nutrido dúvidas quanto à estrutura societária adotada pela Recorrente, a mera existência de relação familiar entre os sócios das empresas contratadas não constitui, por si só, indícios suficientes de dissimulação de vínculo empregatício.

Com efeito, lançamentos fiscais que se fundamentam em suposta desconformidade entre a forma jurídica e a substância econômica das operações não podem apoiar-se em presunções. Ao contrário, exigem prova concreta da dissimulação do fato gerador e da efetiva ocorrência do evento tributável, ou, ainda, da ocultação da natureza real da operação.

No caso sob exame, a fim de verificar se a autuação fiscal está baseada em mera presunção ou se há efetiva prova de que a contratação das pessoas jurídicas acima mencionadas teve como propósito dissimular relações de trabalho, entendo necessário dividir a análise em dois grupos distintos: (i) as pessoas físicas alegadamente travestidas de pessoas jurídicas que manteriam vínculo empregatício com a Recorrente – classificadas pela d. Fiscalização como segurados empregados; e (ii) as pessoas físicas alegadamente travestidas de pessoas jurídicas que, embora sem vínculo empregatício, prestariam serviços de forma autônoma – classificados pela d. Fiscalização como segurados contribuintes individuais.

(i) Pessoas Físicas com Vínculo Empregatício

Pois bem. Sendo o suposto ato dissimulado a relação de trabalho, incumbia à d. Fiscalização demonstrar que as pessoas físicas “pejotizadas”, estavam, de fato, inseridas numa relação de emprego com a Recorrente. Passemos a análise do Termo de Verificação Fiscal, em que consta a verificação dos fatos:

“2.2- CONSTITUIÇÃO E UTILIZAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS NA RELAÇÃO TRABALHISTA

a)- Os elementos analisados pela fiscalização demonstram que a utilização das Pessoas Jurídicas tem por finalidade exclusiva a sua interposição, já que os contratos apresentados não são formalizados apenas com a CONTRATADA PJ, mas sim, envolvendo claramente o verdadeiro prestador de serviço (sócio). **Isto se comprova, quando observadas as condições dos sócios, os mesmos possuem uma relação íntima de parentesco, irmãos, esposos, pai e filha. Esses mesmos sócios das PJ contratadas, são também simultaneamente contratados como empregados da empresa fiscalizada, deixando claro que a contratação como PJ serve apenas para uma complementação dos salários sem o devido recolhimento dos tributos devidos, conforme demonstrado abaixo**

b)- A fiscalizada foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a apresentar todos os contratos dos prestadores de serviço classificados nas contas de despesas 3.6.01.01.0015, com **faturamentos considerados constantes e sequenciais, portanto habituais e não-eventuais**, sendo evidente que a empresa tomadora o tomador, dependiam da empresa prestadora para exercer suas atividades empresariais para cumprimento de seu objeto social.

c)- Analisando-se detidamente os **contratos apresentados**, de todas as empresas prestadoras, **a similaridade entre eles desperta a atenção**. As cláusulas são todas idênticas, inclusive o valor das remunerações constante no contrato, apesar dos mesmos constarem assinaturas em 2011 e 2012, o valor determinado na cláusula 3.1, se refere ao valor que começou a ser pago em abril de 2016, ou seja, \$100.000,00, e não o valor constante em Nota Fiscal de \$60.000,00, que se repetiu em 2014 e 2015.

2.2.1)- Analisando as notas fiscais emitidas pelas Pejotizados, constatamos:

a)- **Exclusividade** na prestação de serviço ao tomador

b)- **Habitualidade** nos faturamentos

c)- **Constância** nos valores faturados

d)- **O mesmo tipo de serviço prestado**

2.3- Apresentando claros indícios de que encobriam relações com fortes características de **vínculo empregatício**, como também pagamentos a contribuinte individual. Diversos fatores indicavam que essas pessoas jurídicas não atuavam como tal, demonstrando que os contratos tinham tão somente a função de travestir uma típica relação jurídica trabalhista como se fosse uma simples relação comercial onde a Fiscalizada contrata serviços de pessoas jurídicas e com isso convalidar a emissão de notas fiscais para justificar as remunerações recebidas pelo sócio responsável e administradores das referidas pessoas jurídicas que de fato trabalhavam para a Fiscalizada como, **Diretor administrador financeiro, Supervisor de atendimento ao público, Gerente de operações com**

assistência técnica, gerente de administrador financeiro e de risco, gerentes de recursos humanos. (...)"

Do trecho acima, verifica-se que os principais pontos de atenção da d. Fiscalização foram: (i) a relação de parentesco entre os sócios das pessoas jurídicas contratadas pela Recorrente; (ii) a similaridade dos contratos firmados, inclusive quanto aos valores pactuados; e (iii) a emissão sequencial das notas fiscais pelas pessoas jurídicas contratadas.

A d. Fiscalização também destacou que parte dos sócios das pessoas jurídicas já constava na folha de pagamento da Recorrente. Da análise da documentação constante dos autos, verifica-se que constavam na folha de pagamento os seguintes indivíduos: **Sr. Ronan Soares de Oliviera** (sócio e gerente de operações comerciais de assistência técnica da Recorrente), a **Sr. Lileida Maria Ferreira** (gerente administrativa, financeira e de risco); a **Sra. Sarah Gontijo de Brito Soares** (supervisora de atendimento ao público e pesquisa), o **Sr. Eduardo Gontijo de Brito Soares** (gerente administrativo e de risco) e o **Sr. Maurício Soares** (diretor administrativo financeiro).

Dentre esses cinco, apenas a Sra. Lileida, o Sr. Eduardo e o Sr. Maurício figuravam como segurados empregados, fato não impugnado pela Recorrente.

Desde a Impugnação, a Recorrente sustenta que inexistente vedação legal para que uma pessoa natural mantenha vínculo empregatício com determinada empresa e, ao mesmo tempo, seja sócia de uma pessoa jurídica que preste serviços à mesma empresa.

Com efeito, há precedentes deste Conselho reconhecendo a possibilidade de coexistência entre vínculo empregatício e prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica, desde que ambas as relações sejam reais, juridicamente válidas e independentes, sem confusão de papéis (Processo nº 16682.720355/2015-11).

Entretanto, a Recorrente não logrou demonstrar, em sua defesa, a distinção entre as atividades desempenhadas pela Sra. Lileida, pelo Sr. Eduardo e pelo Sr. Maurício na condição de empregados da Recorrente e aquela exercida por meio das pessoas jurídicas das quais são sócios.

De fato, os contratos de prestação de serviços firmados são redigidos de forma genérica, descrevendo atividades de “consultoria e gestão empresarial” – terminologia ampla que abrange precisamente as funções por eles exercidas como empregados da Recorrente (gerente de contas a receber, gerente administrativo, diretor financeiro, respectivamente).

Assim, no tocante **às pessoas físicas travestidas de pessoas jurídicas que mantinham vínculo empregatício com a Recorrente** (Sra. Lileida, Sr. Eduardo e Sr. Maurício), entendo legítimos os lançamentos fiscais que requalificaram os valores por eles recebidos por intermédio das respectivas pessoas jurídicas, como remuneração destinada a retribuir trabalho assalariado, sujeita à contribuição patronal, ao GILRAT e às Contribuições de Terceiros.

(ii) **Pessoas Físicas caracterizadas como segurados contribuintes individuais**

Em relação às demais **pessoas físicas**, que, segundo entendimento da d. Fiscalização, embora **travestidas de pessoas jurídicas, prestariam serviços de forma autônoma** e,

portanto, estariam sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias na qualidade de segurados contribuintes individuais, entendo que, à exceção da Sra. Sarah, a autuação fiscal carece de elementos probatórios mínimos que a sustentem, uma vez que não há prova nos autos capaz de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos imputados.

Inicialmente, reitero o entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal quanto à liberdade de organização da divisão do trabalho, com base fundamento nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que legitimam tanto a terceirização das atividades-meio quanto das atividades-fim.

Tal entendimento está em consonância com as medidas introduzidas pela Lei nº 13.467/2007 (Reforma Trabalhista), que expressamente reconheceu a licitude da contratação por meio de pessoas jurídicas justamente para conferir segurança e flexibilidade às relações produtivas.

Assim, à luz da legislação de regência e da jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, não há óbice à contratação de serviços por intermédio de pessoas jurídicas. Eventual limitação somente ocorreria em hipóteses de violação a direitos fundamentais ou à dignidade do trabalho humano – o que não se verifica no caso em exame.

Aliás, conforme reconhecido pela própria d. Fiscalização, as empresas contratadas possuem sócios com vínculos de parentesco, o que, embora desperte cautela, não constitui, por si só, indício de fraude ou de relação dissimulada.

No presente caso, com exceção do Sr. Ronan e da Sra. Sarah – que, conforme informação da d. Fiscalização e confirmado pela Recorrente, constavam na folha de pagamento como autônomos – não há qualquer prova de dolo, fraude, simulação ou mesmo da efetiva prestação dos serviços alegadamente contratados.

Pois bem. Nos termos do art. 149, inciso VII, a d. Autoridade Administrativa somente pode proceder ao lançamento fiscal de ofício em hipótese de dolo, fraude ou simulação, com o objetivo de alcançar o fato gerador dissimulado, atribuindo a responsabilidade ao verdadeiro sujeito passivo (art. 121, do Código Tributário Nacional).

Contudo, para tanto, não basta mera alegação: é imprescindível a demonstração concreta do dolo, da fraude ou da simulação – o que não se verifica nos presentes autos.

Ressalte-se, ainda, que a legislação trabalhista vigente admite expressamente a contratação por pessoa jurídica, o que, por si só, legitima a estrutura implementada pela Recorrente.

Ou seja, embora a d. Fiscalização tenha procedido à autuação sob o argumento de que a Recorrente teria utilizado a constituição de pessoas jurídicas para mascarar relações de trabalho (com ou sem vínculo empregatício), não houve sequer a aplicação da multa qualificada – justamente por inexistirem indícios de dolo, fraude ou simulação.

Mais que isso, a d. Fiscalização deixou de comprovar a efetiva prestação de serviços, seja pelas pessoas jurídicas contratadas, seja pelos seus sócios. O art. 149, inciso VII, do CTN autoriza o lançamento de fato gerador dissimulado, mas, combinado com o art. 142 do mesmo diploma, impõe à autoridade fiscal o dever de “verificar a ocorrência do fato gerador” e “determinar a matéria tributável”.

Como bem observou a DRJ em seu acórdão, os contratos sociais e os instrumentos de prestação de serviços analisados são genéricos, descrevendo atividades de assessoria e consultoria sem qualquer comprovação documental de quais serviços foram efetivamente executados, quando, e por quem.

Cito, nesse sentido, o próprio trecho da decisão da DRJ (fl. 541): *“não há absolutamente nenhuma prova de quais serviços foram prestados ou quando e como foram prestados (...). Mais precisamente: quais serviços teriam sido realizados pelo empregado e qual serviço (adicional e distinto) foi realizado pela empresa contratada (mas que, no final das contas, teria como único executor o próprio empregado ou administrador)?”*

No caso dos supostos autônomos, a ausência de comprovação da prestação de serviços inviabiliza o reconhecimento de fato gerador tributável. Ainda que haja relação de parentesco entre os sócios das empresas contratadas, tal circunstância, isoladamente, não autoriza a presunção de que os valores pagos configurariam remuneração sujeita à contribuição previdenciária.

A título ilustrativo, a estrutura poderia inclusive ter sido concebida como forma de garantir rendimentos familiares por meio de distribuição de lucros — o que, embora possa suscitar questionamentos, não se confunde com a ocorrência de fato gerador previdenciário.

Dessa forma, constata-se que a d. Fiscalização limitou-se a examinar superficialmente os documentos disponíveis, sem investigar de forma aprofundada a estrutura jurídica e operacional adotada pela Recorrente, o que resultou em autuação imprecisa e destituída de base probatória concreta, o que não se admite.

Apenas em relação ao Sr. Ronan e à Sra. Sarah — tal como verificado no caso da Sra. Lileida, do Sr. Eduardo e do Sr. Maurício — ambos constavam na folha de pagamento da Recorrente, não tendo sido demonstrada distinção entre as atividades desempenhadas na condição de autônomos e aquelas exercidas por meio das pessoas jurídicas das quais são sócios.

Assim, quanto à Sra. Sarah, mantenho o entendimento exposto no item anterior, no sentido de que se mostra legítima a autuação fiscal que requalificou os pagamentos por ela recebidos por intermédio de pessoa jurídica como remuneração destinada a retribuir atividade exercida por conta própria, sem vínculo empregatício, sujeita à Contribuição Patronal, ao GILRAT e às Contribuições de Terceiros.

Quanto ao Sr. Ronan, embora também conste da folha de pagamento da Recorrente, sua condição sempre foi de sócio. Decerto, para figurar na folha, parte de seus

recebimentos deve corresponder a valores pagos a título de pró-labore. Entretanto, neste caso concreto, entendo que a requalificação dos pagamentos recebidos por intermédio da RSO, não autoriza a atribuição automática de natureza de pró-labore, por eventual prestação de serviço não comprovada, como visto acima, em substituição aos dividendos a que teria direito como sócio. Não há na autuação fiscal qualquer alegação de que os dividendos pagos ao Sr. Ronan, no período em questão, representariam remuneração disfarçada. Atribuir-lhe tal natureza, neste momento, configuraria alteração de critério jurídico, vedada pelo disposto no art. 146, do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, quanto à parte da autuação fiscal relativa às pessoas físicas alegadamente travestidas de pessoas jurídicas que, embora sem vínculo empregatício, teriam prestado serviços de forma autônoma — classificadas pela d. Fiscalização como segurados contribuintes individuais —, com exceção da Sra. Sarah, entendo configurada a ausência de comprovação do fato gerador (prestação de serviços) a justificar a incidência das contribuições previdenciárias em questão.

III – CONCLUSÃO

Diante do exposto, concluo que parte da autuação fiscal deve ser mantida e parte cancelada, nos termos a seguir:

(i) mantenho a exigência fiscal relativa às contribuições incidentes sobre os valores pagos por intermédio das pessoas jurídicas vinculadas à Sra. Lileida, ao Sr. Eduardo, ao Sr. Maurício e à Sra. Sarah, porquanto comprovada a concomitância entre a prestação de serviços e o vínculo direto com a Recorrente, sem distinção de funções ou atividades, caracterizando-se a natureza remuneratória das importâncias recebidas;

(ii) cancelo a exigência fiscal relativa aos valores atribuídos ao Sr. Ronan e às demais pessoas físicas classificadas pela d. Fiscalização como autônomos (Sra. Marina, Sra. Janaina, Sr. José Aduino e Sra. Eni Maria), por ausência de comprovação da efetiva prestação de serviços ou de elementos caracterizadores de fato gerador das contribuições previdenciárias.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, redator designado

Externo no presente texto as razões de divergência em relação ao voto da Conselheira relatora, no que concerne à análise de mérito, onde a divergência reside unicamente acerca do lançamento vinculado a um segurado.

No voto da relatora, afastadas as preliminares suscitadas, a relação entre os empregados da recorrente apontado no lançamento é claramente demonstrado, de forma que entendo aderente ao voto condutor do acórdão recorrido.

A desconsideração deu-se, pois, não quanto à relação de emprego, mas sim quanto à natureza dos pagamentos realizados. Ou seja: os empregados, tendo recebido remunerações sob outra forma (através das pessoas jurídicas interpostas), os respectivos pagamentos do Contribuinte às “prestadoras de serviços” foram simplesmente considerados parte da remuneração dos respectivos empregados, na medida em que não há a efetiva comprovação de que os respectivos serviços (específicos e adicionais à relação de emprego) foram efetivamente prestado

Tal situação se aplicara aos casos dos segurados Lileida (RSO), Eduardo (Nautilus) e Maurício (Ain Soph).

Em relação aos demais contribuintes, o desenho do acórdão recorrido é o seguinte:

O AFRFB constatou, também, que o Contribuinte formalizou a contratação de serviços, que teriam sido realizados por pessoas físicas que já lhe prestavam serviços na condição de contribuintes individuais, ainda que as respectivas contratações tenham sido formalizadas com pessoas jurídicas, cujos quadros societários são integrados por tais pessoas:

Ronan – RSO; Sarah,

Mariana e Janaina – Nautilus;

José Aduino – Mestre e

Eni – Ain Soph.

Neste caso, os pagamentos realizados para as empresas foram considerados como pagamentos (honorários) pagos diretamente às correspondentes pessoas físicas, na mesma condição em se relacionavam com o Contribuinte, ou seja, como contribuintes individuais

(...)

1) As pessoas jurídicas, quando formal e regularmente constituídas, têm personalidade jurídica, que não se confunde com a de seus sócios.

2) Os negócios jurídicos regularmente entabulados e formalizados gozam da presunção de legalidade.

3) Não há impedimento legal de que o empregado de uma empresa preste serviços a esta mesma empresa, através de outra empresa (prestadora de serviços) da qual seja sócio.

4) Contratante e contratados gozam do pleno direito de livremente firmar contratos.

Contudo, a validade destas premissas legais não pode se sobrepor à realidade, especialmente quando o conjunto de fatos e circunstâncias justamente sugere (na verdade, escancaram) outro contexto fático, absolutamente diverso.

No caso em tela, aponta o relator que a primazia da realidade fática norteou o lançamento, afastada a tese argumentativa acerca da possibilidade de distribuição de lucros a seu sócio administrador, uma vez não demonstrada na impugnação a viabilidade de tal operação. Assim, dada a qualificação de um dos segurados, a seguir apresentada, a forma de transferência destes valores fora tratada como pagamento de pró-labore efetuado pela recorrente.

Dentre os fatos notórios está bem destacada e esclarecida a relação de parentesco entre segurados, vários com funções diretivas na recorrente.

Ou seja, o lançamento tem como cerne a remuneração paga às pessoas físicas, utilizando de pessoas jurídicas apenas como veículo para percepção desta remuneração.

e.1) - O Sr. Ronan Soares, contribuinte individual na função de gerente de operações comerciais assistência técnica, desde 11/2010, data anterior ao contrato de prestação de serviços firmado com a Fiscalizada, pro labore de 5.000,00, vale ressaltar que o Sr. Ronan é também sócio administrador da fiscalizada.

Verifica-se, no caso em tela, que de fato, em relação ao Sr Ronan, na condição de administrador da autuada, em momento algum demonstra qualquer atividade que permita justificar remuneração direcionada à empresa que seja distinta daquela executada na condição de sócio

Neste contexto, pertinente o lançamento, posto que para o caso concreto entendo materializada uma clara distinção à terceirização destacada no Tema 725, que reputo como uma excelente demonstração da evolução na dinâmica das relações trabalhistas.

Tomo a liberdade de trazer o voto da Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, no acórdão 2102-003.735 , que trata do tema de forma bastante objetiva

LIBERDADE DA ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. LIMITES. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA E PROPÓSITO NÃO NEGOCIAL.

RECONSIDERAÇÃO DAS RELAÇÕES JURÍDICAS. VINCULAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA À EMPRESA BENEFICIÁRIA DOS SERVIÇOS.

A organização empresarial de um conjunto de atividades sujeito a um controle comum na forma de empresas distintas deve corresponder à realidade econômica e ter propósito eminentemente negocial, sob pena de serem reconsideradas as relações jurídicas subjacentes e vinculada a mão-de-obra à empresa efetivamente beneficiária dos serviços sempre que identificados a falta de autonomia entre as empresas e o objetivo principal de redução de tributos que, conjugados, propiciem a determinação artificial das bases de cálculo desses tributo

Denota-se que a primazia da realidade sobre a forma aponta como agravante um modelo que fragiliza os segurados do RGPS.

Já este caso retrata uma situação atípica, mas de excepcional interesse, onde, de forma distinta da discussão sobre hiper ou hipossuficiência, observa-se aqui, claramente materializado nos documentos de lançamento, para este segurado, o abuso da forma.

O segurado, com cargo de administrador da recorrente, recebera rendimentos por intermédio de pessoa jurídica, sem, conforme destacado no relatório de lançamento, demonstrar atividade negocial distinta daquela prestada pelo contribuinte individual, entre as empresas, a justificar o pagamento de modo a validar a contratação. Assim, ao demonstrar o uso da empresa como mero veículo para recebimento de remuneração, imposta a primazia da realidade sobre a forma.

Assim, claramente demonstrada a característica remuneratória da pessoa física apontada pela fiscalização.

E, neste caso, de forma distinta da relatora, entendo que não se opera qualquer alteração de entendimento acerca do lançamento (que se dá sobre a relação do segurado com a recorrente e não em relação à empresa veículo). Trata-se pois de reclassificação daquele rendimento em razão da situação constatada pela autoridade lançadora, sob a forma de pró-labore recebido da empresa ora recorrente.

Todavia, no tocante aos demais segurados nesta condição (não empregados), em que pese constar do lançamento as múltiplas relações societárias, impacta reconhecer o argumento trazido pela recorrente. Não se demonstra prestação de serviços à recorrente. Estivesse em debate o imposto de renda, cabível debater pagamento sem causa. Todavia, em sendo a discussão em sede de autuação previdenciária, na qual a base tributária é justamente a remuneração pelo trabalho, a não constatação da prestação de qualquer serviço de fato força reconhecer a não incidência para o caso concreto. Assim, entendo que deva ser reformado o lançamento em relação aos segurados Marina, Sra. Janaina, Sr. José Aauto e Sra. Eni Maria.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto, rejeitar as preliminares arguidas; (ii), para, no mérito, dar-lhe parcial provimento a fim de cancelar o crédito tributário incidente sobre valores atribuídos às pessoas físicas em que não foi constatado vínculo empregatício e sequer a prestação de serviços, quais sejam: Sra. Marina, Sra. Janaina, Sr. José Adauto e Sra. Eni Maria.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria