



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.720423/2020-06
ACÓRDÃO	2401-012.344 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VLB ENGENHARIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO.

Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional.

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 pontuação e a realidade. Mister reconhecer ser o indivíduo segurado obrigatório da Previdência Social na qualidade de segurado empregado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Leonardo Nuñez Campos que dava provimento ao recurso voluntário. Manifestaram interesse em apresentar declaração de voto os conselheiros Leonardo Nuñez Campos e José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 693 e ss), trata-se de lançamento realizado pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 2.687.726,39, devidamente atualizado até fevereiro de 2020, relativo ao período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a segurados empregados além dos adicionais destinados ao custeio do seguro acidente do trabalho e da contribuição destinada aos terceiros.

Os motivos fáticos do lançamento estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 18), e podem ser resumidos pelo seguinte excerto:

[...] “As contribuições apuradas incidem sobre remunerações pagas a segurado obrigatório da Previdência Social na qualidade de empregado que não foi incluído em folhas de pagamento. As remunerações foram constatadas pela auditoria-fiscal em pagamentos feitos pela empresa, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoa jurídica que foi considerada intermediária na relação contratual entre a autuada e a pessoa física que lhe prestou serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação.

A formação de convicção da existência do fato gerador se deu por meio dos fatos e evidências que comprovam que quem de fato prestava serviços para a autuada era a pessoa física na figura de um dos sócios da pessoa jurídica, mantendo-se de fato entre a autuada e o prestador de serviços uma relação de emprego na forma como preceitua a Lei nº. 8.212/91 em seu Art. 12, inciso I, alínea “a”:

Considera-se segurado empregado as seguintes pessoas físicas:

“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”.

Ainda sobre a relação de emprego, preceitua também o art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho –CLT:

“Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviço de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Parágrafo

único. Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição do trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual”.

Cumpre informar de imediato que é inerente à função da Fiscalização constatar a existência ou não da relação empregatícia entre a empresa fiscalizada e as pessoas físicas que lhe prestam serviço, independentemente da forma como foram contratadas. É o que determina o § 2º do Art. 229 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06 de maio de 1999, com nova redação dada pelo Decreto nº. 3.265, de 29 de novembro de 1999.

“Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

§2º. Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o seguradocontratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualqueroutra 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**”. (grifei).

A previsão legal para o procedimento de apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias está contida na Lei nº. 8.212, de 24/07/1991, art. 33 § 3º e Art. 233, Parágrafo Único do Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999:

“Lei nº. 8.212 de 24/07/1991 com redação pela Lei nº 11.941 de, de 2009:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, **ou sua apresentação deficiente**, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário”. (grifei).

Art. 233, Parágrafo Único do Decreto Nº 3.048 de 06/05/1999:

“Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou ainda, que omita informação verdadeira”. (grifei).

No presente caso, em virtude de a Fiscalização ter constatado que a prestação de serviços foi realizada efetivamente por pessoa física, em uma relação típica do Direito Trabalhista, conclui-se que os pagamentos efetuados por meio das notas fiscais emitidas não espelham a realidade dos acontecimentos.

De fato, ao verificar que os serviços foram prestados segundo uma relação de emprego, o correto seria a emissão de recibo de pagamento de salário.

Portanto, no presente contexto, as notas fiscais de prestação de serviços de pessoa jurídica emitidas contêm informação diversa da realidade, sendo, por conseguinte, consideradas documentos deficientes.”

Assim, na forma da Lei 8.212/91, foram lançados de ofício os valores dos salários de contribuição do segurado empregado, extraindo-os das notas fiscais emitidas pelas empresas contratadas e identificando-se a pessoa física responsável pela prestação dos serviços.

4.2. Contratos de Prestação de Serviços:

Inicialmente, cabe ressaltar que em relação aos contratos celebrados entre a VLB Engenharia Ltda e suas parceiras, constata-se que:

- São bastante sucintos, seguem um mesmo padrão e demonstram sempre a submissão das empresas contratadas às exigências da contratante.
- O objeto dos contratos é sempre a prestação de serviços típicos da VLB tais como “Elaboração de Projetos de Engenharia Civil”, “Elaboração de Projetos de Estrutura de Concreto Armado na Área de Hidroenergia”, “Elaboração e Acompanhamento de Projetos de Estruturas e Geotecnia”, dentre outros.
- O local de prestação dos serviços será na sede da VLB.
- As contratadas apresentarão à VLB relatório de medição dos serviços, que serão objeto de aceite ou rejeição.
- O prazo do contrato inicialmente previsto é normalmente em torno de seis meses, podendo ser renovado por acordo entre as partes.

“Em seguida destaco um trecho de um contrato de trabalho ilustrando essa parte:”

CLÁUSULA SEGUNDA – PRAZO

2.1. – O prazo do presente Contrato é de 06 (seis) meses, renovável por acordo entre as partes.

- “A cláusula quarta dos contratos de prestação de serviços estabelece como obrigação da contratada: “

4.4 – A **CONTRATADA** enviará à **VLB** comunicação escrita e prévia, identificando as pessoas envolvidas na prestação do serviço, que necessitarão de ter acesso às dependências, informações ou dados da **VLB** ou de seus clientes.

“Entretanto, apesar desta obrigatoriedade prevista em contrato, a VLB Engenharia em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1 afirma não possuir tal informação, pois os serviços podem ter sido prestados pelos sócios, empregados ou mesmo sub-contratados, não sendo possível assim a identificação das pessoas físicas que efetivamente prestaram os serviços contratados”.

5 – Em relação ao item 2 do Termo de Intimação, relativo à indicação dos nomes dos responsáveis pela prestação dos serviços, informa a Contribuinte que, por se tratar de contratação de pessoas jurídicas, não possui essa informação. Isso, porque, como cediço, além do vínculo ter se estabelecido apenas com as pessoas jurídicas, é certo que os serviços podem ter sido prestados pelos sócios, empregados ou mesmo subcontratados das pessoas jurídicas, não sendo possível, assim, a identificação das pessoas físicas que efetivamente prestaram os serviços contratos. Soma-se a isso o fato de que a prestação de tais serviços ocorreu há alguns anos, o que não deixa de ser um empecilho ao atendimento dessa solicitação.

Para melhor elucidar a real relação entre a VLB Engenharia Ltda e suas “parceiras”, faz-se necessário comprovar, a seguir, os pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, quais sejam: pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

(...)"

(destaques não constam do relatório fiscal)

O contribuinte foi cientificado do lançamento, por via postal, em 07 de fevereiro próximo passado (AR de fls. 636). Tempestivamente, consoante despacho de folhas 690, o mesmo apresenta impugnação (fls. 653). São, em síntese, seus argumentos:

1. Que a RFB não tem competência para descharacterizar a personalidade jurídica dos tomadores de serviços e para configurar a relação de emprego posto que tais competências são da Justiça Comum e do Trabalho, respectivamente;
2. Que a desconsideração perpetrada não foi devidamente fundamentada o que a macula;
3. Que a contratação das pessoas jurídicas prestadoras de serviço foi absolutamente regular, operando normalmente seus efeitos, não havendo qualquer comprovação de simulação;
4. Que a norma antielisiva é inaplicável;
5. Subsidiariamente que a atuação deve ser afastada no mínimo em período posterior à Lei nº 13.467/17, em face do acréscimo do artigo 442-B na CLT, obstando o prosseguimento da RFFP's;
6. Diante do exposto, pugna pelo acolhimento das preliminares com consequente anulação do lançamento, e no mérito, seja reconhecida a regularidade das contratações e a ausência de prova dos elementos que caracterizam a relação de emprego, com o consequente provimento da impugnação e cancelamento da RFFP.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 693 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 732 e ss), reiterando, em suma, suas alegações de defesa, no seguinte sentido:

1. Preliminarmente, alega a incompetência da Receita Federal para reconhecer vínculo empregatício e desconsiderar a personalidade jurídica de prestadores de serviço, atribuições exclusivas da Justiça do Trabalho e da Justiça Comum.
2. No mérito, sustenta que a contratação de empresas prestadoras de serviço ocorreu de forma legítima, sem qualquer simulação ou fraude, e que a decisão administrativa ignorou elementos essenciais da relação de trabalho, como a inexistência de pessoalidade, subordinação e habitualidade.
3. Argumenta, ainda, a falta de fundamentação legal clara para a desconsideração das empresas contratadas e a inaplicabilidade da norma geral antielisiva, pois não houve dissimulação de fatos geradores.
4. Diante disso, requer a anulação da autuação fiscal e o reconhecimento da regularidade de seus contratos.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

O recurso voluntário interposto pela VLB Engenharia Ltda. contesta a decisão da Delegacia da Receita Federal que manteve a exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações supostamente omitidas da folha de pagamento.

A recorrente alega, preliminarmente, a incompetência da Receita Federal para reconhecer vínculo empregatício e desconsiderar a personalidade jurídica de prestadores de serviço, atribuições exclusivas da Justiça do Trabalho e da Justiça Comum.

No mérito, sustenta que a contratação de empresas prestadoras de serviço ocorreu de forma legítima, sem qualquer simulação ou fraude, e que a decisão administrativa ignorou elementos essenciais da relação de trabalho, como a inexistência de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Argumenta, ainda, a falta de fundamentação legal clara para a desconsideração das empresas contratadas e a inaplicabilidade da norma geral antielisiva, pois não houve dissimulação de fatos geradores.

Diante disso, requer a anulação da autuação fiscal e o reconhecimento da regularidade de seus contratos.

Pois bem! 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

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO– DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário.

EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre 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, consequentemente, 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 do 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.

Entremes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, pessoalidade e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

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

Dito de maneira diversa: 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 da 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 à recorrente, na qualidade de segurados-empregados.

A propósito, é de se destacar os seguintes elementos delineados no Relatório Fiscal (e-fls. 18 e ss), que, a meu ver, enfraquecem a tese de defesa apresentada pela recorrente:

1. A fiscalização constatou que as remunerações pagas aos segurados foram feitas por meio de notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas, consideradas intermediárias na relação contratual. O relatório pontuou que quem de fato prestava os serviços era a pessoa física, sócio dessas empresas, em uma relação típica de emprego, com pessoalidade, remuneração, não eventualidade e subordinação.
2. A fiscalização verificou que as empresas contratadas pela VLB Engenharia não possuíam empregados, e os serviços eram prestados diretamente pelos sócios. A fiscalização considerou que essas pessoas jurídicas serviam apenas como instrumento para ocultar a real relação de emprego e que os pagamentos deveriam ter sido realizados na forma de salário e não por meio de notas fiscais.
3. A **pessoalidade**, a **não eventualidade**, a **onerosidade** e a **subordinação** estão demonstradas por meio das evidências apresentadas pela fiscalização, incluindo contratos padronizados, emissão sequencial de notas fiscais e inexistência de empregados nas empresas prestadoras de serviço.
4. **Pessoalidade:** as empresas contratadas não possuíam empregados, e os serviços eram prestados diretamente pelos sócios das empresas contratadas. Os contratos firmados entre a VLB Engenharia Ltda. e seus prestadores de serviço eram padronizados e demonstravam que a execução das atividades dependia exclusivamente da atuação pessoal dos sócios.
5. **Não eventualidade:** os serviços prestados pelos sócios das empresas contratadas eram contínuos e indispensáveis à atividade da VLB Engenharia. As notas fiscais analisadas foram emitidas de maneira sequencial e periódica, com valores similares ao longo do tempo, reforçando o caráter habitual da prestação de serviço.
6. **Onerosidade:** os pagamentos eram feitos mensalmente aos prestadores, o que equivale a uma remuneração recorrente, típica de uma relação de emprego. Os valores pagos foram considerados salário de contribuição e deveriam ter sido declarados como tal para fins previdenciários.
7. **Subordinação:** as cláusulas contratuais indicavam que os prestadores de serviço estavam subordinados à VLB Engenharia, pois seguiam diretrizes, horários e padrões impostos pela empresa. Havia controle da execução dos serviços, com a obrigatoriedade de apresentação de relatórios de medição e submissão à avaliação e aceite da contratante.
8. **Indícios adicionais:** A fiscalização constatou que as empresas contratadas trabalhavam exclusivamente para a VLB Engenharia, ou seja, não tinham outros clientes. Em redes sociais profissionais, os sócios dessas empresas se apresentavam como parte da VLB Engenharia, reforçando o vínculo funcional com a empresa.

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.

Ademais, a documentação juntada aos autos pela fiscalização comprova, de forma suficiente, que o objeto central da contratação era a própria prestação do serviço, e não o resultado final. Tal conclusão decorre, de maneira inequívoca, das ordens de serviço, solicitações escritas e notificações dos contratos acostados aos autos.

Assim, diante da ausência de comprovação acerca dos argumentos lançados na peça recursal, não há como se acolher a tese ali apresentada. A propósito, é de se ver as relevantes considerações constantes no item 4.2. do Relatório Fiscal:

[...] 4.2. Contratos de Prestação de Serviços:

Inicialmente, cabe ressaltar que em relação aos contratos celebrados entre a VLB Engenharia Ltda e suas parceiras, constata-se que:

- São bastante sucintos, seguem um mesmo padrão e demonstram sempre a submissão das empresas contratadas às exigências da contratante.
- O objeto dos contratos é sempre a prestação de serviços típicos da VLB tais como “Elaboração de Projetos de Engenharia Civil”, “Elaboração de Projetos de Estrutura de Concreto Armado na Área de Hidroenergia”, “Elaboração e Acompanhamento de Projetos de Estruturas e Geotecnia”, dentre outros.
- O local de prestação dos serviços será na sede da VLB.
- As contratadas apresentarão à VLB relatório de medição dos serviços, que serão objeto de aceite ou rejeição.
- O prazo do contrato inicialmente previsto é normalmente em torno de seis meses, podendo ser renovado por acordo entre as partes.

“Em seguida destaco um trecho de um contrato de trabalho ilustrando essa parte:”

CLÁUSULA SEGUNDA – PRAZO

2.1. O prazo do presente Contrato é de 06 (seis) meses, renovável por acordo entre as partes.

- “A cláusula quarta dos contratos de prestação de serviços estabelece como obrigação da contratada: “

4.4. – A **CONTRATADA** enviará à VLB comunicação escrita e prévia, identificando as pessoas envolvidas na prestação do serviço, que necessitarão de ter acesso às dependências, informações ou dados da VLB ou de seus clientes.

“Entretanto, apesar desta obrigatoriedade prevista em contrato, a VLB Engenharia em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1 afirma não possuir tal informação, pois os serviços podem ter sido prestados pelos sócios, empregados ou mesmo subcontratados, não sendo possível assim a identificação das pessoas físicas que efetivamente prestaram os serviços contratados”.

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 alegar que o lançamento se baseou na norma geral antielisiva do artigo 116, parágrafo único, do CTN, fato é que a autuação decorre da análise fática da relação entre a recorrente e seus prestadores, e não de uma tentativa de requalificação com base na norma antielisiva.

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.

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.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para reforçar o já afirmado no voto do Relator de que o Relatório Fiscal no item 4.2.4 assevera haver, no caso concreto, subordinação hierárquica, tradicional ou subjetiva.

A fiscalização colheu uma série de indícios direcionados a demonstrar a referida subordinação-controle, dentre eles os contratos de adesão uniformes e a se suceder no tempo, sendo o ponto central a partir do qual os demais indícios se articulam e ganham significado inequívoco em sentido desfavorável à pretensão da recorrente.

A seguir, explicito minha valoração do conjunto probatório formado pelos contratos de adesão carreados aos autos pela fiscalização.

No copo do contrato de adesão e/ou em seu anexo I são estabelecidas condições relacionadas ao resultado pretendido (projeto, resultado, medições, carga horária, datas, periodicidade etc.). Além disso, o contrato de adesão estabelece que serão emitidas ordens de serviço a materializar os resultados pretendidos, para além do constante do contrato e respectivo anexo I; previsão que, conforme o contrato, indica excesso, porém ainda inconclusivo. Fixando o contrato ainda a obrigação de realização dos serviços dentro do prazo combinado com boa qualidade e segundo padrões, normas, critérios e procedimentos da VBL, declarando a pessoa jurídica prestadora de serviços conhecer as normas e regras da contratante e que as observará sob pena de rescisão e indenização de danos. O contrato também especifica a obrigação de a contratada apresentar Relatório de Medições a ser aceito ou rejeitado em cinco dias. Até aqui, considero que os dispositivos contratuais revelam condições compatíveis com a subordinação estrutural, presente em qualquer contrato de terceirização.

O contrato de adesão estabelece ainda que qualquer descumprimento total ou parcial autoriza rescisão, asseverando que notificações, inclusive pessoais, serão emitidas para a correção de faltas sob pena de rescisão. A previsão em questão ainda é aparentemente compatível com contrato de trabalho autônomo, inclusive no contexto de atividade intelectual desempenhada por sócio da pessoa jurídica contratada.

Contudo, há também fixação do poder contratual de, para além das ordens de serviço, emitir solicitações escritas para alterações necessárias na prestação de serviços. Nesse ponto, há disposição típica de contrato de emprego. Isso porque, as solicitações em questão destoam de uma subordinação meramente estrutural, sendo nítido o poder de modular a atividade desempenhada na prestação cotidiana de serviços, a revelar poder direutivo e, por conseguinte, subordinação-controle, ou seja, subordinação tradicional ou subjetiva. A soma dessa previsão contratual aos demais indícios colhidos pela fiscalização gera convicção de restar caracterizada a figura do segurado empregado.

Isso posto, acompanho o voto do Conselheiro Relator.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos.

Peço vênia para, em que pese a qualidade e profundidade do voto do eminentíssimo Relator, dele divergir pelas razões que passo a expor.

A controvérsia em exame diz respeito à possibilidade de reconhecimento de vínculo empregatício, para fins previdenciários e fiscais, em relação aos engenheiros contratados pela recorrente, VLB Engenharia, mediante a constituição de pessoas jurídicas (“PJs”).

O voto condutor entendeu que tais contratações configurariam fraude, por supostamente mascararem relações de emprego. Com a devida vênia, entendo de modo diverso.

O ponto nuclear da questão está disciplinado pelo **art. 129 da Lei nº 11.196/2005**, segundo o qual: “*Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.*”

A norma é cristalina ao autorizar a prestação de serviços intelectuais — categoria na qual se insere a **engenharia** — por meio de pessoas jurídicas, ainda que em caráter personalíssimo.

Esse dispositivo foi objeto de controle concentrado no **ADI 66**, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal reconheceu sua constitucionalidade. A Corte Suprema assentou que a contratação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica é juridicamente possível,

desde que não se trate de contratos fraudulentos que, sob a forma de pessoa jurídica, ocultem vínculos de emprego.

Além disso, é fundamental observar a evolução jurisprudencial do STF no tocante à terceirização da atividade-fim.

Na ADPF 324 e no RE 958.252 (Tema 725 de repercussão geral), o STF firmou a tese de que “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”.

Esse entendimento prestigia a livre iniciativa e a liberdade contratual, reconhecendo a legitimidade de formas flexíveis de organização do trabalho, inclusive na atividade-fim.

Assim, não cabe mais sustentar a tese da chamada “subordinação estrutural”, segundo a qual bastaria a inserção do trabalhador na atividade essencial da empresa para caracterizar vínculo de emprego. O Supremo deixou claro que a subordinação relevante é a direta, de natureza hierárquica e pessoal, não a simples coordenação técnica ou contratual própria das relações entre contratantes independentes.

Registro que consta dos autos informação de que a empresa teria firmado, em 2008, Termo de Ajustamento de Conduta com o Ministério Público do Trabalho, comprometendo-se a contratar engenheiros sob regime celetista.

Com a devida vênia, tal elemento não pode ser considerado determinante neste processo. Isso porque o contexto normativo e jurisprudencial de 2008 era substancialmente distinto do atual. À época, ainda prevalecia a concepção restritiva quanto à terceirização da atividade-fim e à contratação de serviços personalíssimos por PJ.

Com a Lei nº 13.429/2017 (Lei da Terceirização), a Reforma Trabalhista de 2017, bem como os precedentes do STF na ADPF 324, no Tema 725 da repercussão geral e na ADI 66, houve uma mudança de paradigma: o que antes era entendido como fraude passou a ser admitido como forma legítima de organização do trabalho.

Dessa forma, a existência do TAC não é suficiente para infirmar a validade dos contratos atuais, que devem ser analisados à luz do novo quadro normativo consolidado pelo Supremo Tribunal Federal.

No presente caso, a análise dos contratos firmados pela VLB Engenharia com os engenheiros evidencia que: (i) a contratação se dava por projeto, e os profissionais atuavam em diferentes empreendimentos de forma sucessiva, sem vínculo de exclusividade; (ii) os contratos estabeleciam a necessidade de cumprimento de ordens de serviço, relatórios de medição e ajustes na execução, cláusulas típicas de contratos de prestação de serviços, e não indicativas de subordinação jurídica; (iii) houve expressa previsão de que a empresa contratada (PJ) assumiria

integral responsabilidade por seus empregados e obrigações trabalhistas e previdenciárias, o que reforça a autonomia contratual e a ausência de vínculo direto.

Cumpre reforçar, ademais, que a caracterização do vínculo de emprego, segundo o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, exige a demonstração de **subordinação direta, hierárquica e pessoal**, não bastando a mera coordenação contratual ou a existência de cláusulas próprias de gestão da prestação de serviços. O que a fiscalização interpretou como indícios de subordinação — ordens de serviço, relatórios de medição e possibilidade de ajustes — traduz, em verdade, mecanismos usuais e necessários de **fiscalização do cumprimento do contrato**, inerentes a qualquer relação de prestação de serviços entre pessoas jurídicas. Se fosse suficiente a exigência de relatórios ou de observância a padrões técnicos para caracterizar subordinação, praticamente todas as formas de contratação empresarial seriam tidas como fraudulentas, o que contraria frontalmente o posicionamento do STF e esvaziaria o alcance conferido pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Esses elementos contratuais refletem o controle normal e legítimo do tomador de serviços quanto à qualidade da prestação, não configurando subordinação hierárquica.

Ressalte-se, ainda, que o simples fato de alguns profissionais indicarem em suas redes sociais, como o LinkedIn, que tinha vínculo com a VLB não pode ser tomado como elemento caracterizador de vínculo empregatício. No LinkedIn não se expõe a natureza do vínculo. A menção a um contratante ou cliente em perfil profissional público é prática usual e compatível com a prestação de serviços por pessoa jurídica, especialmente em caráter personalíssimo, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Não se pode confundir a exposição, em rede social de caráter curricular, de vínculos negociais legítimos – como definido pelo STF - com o reconhecimento de relação de emprego. Admitir o contrário seria esvaziar a própria lógica da contratação empresarial de profissionais liberais, na medida em que todo prestador de serviço que declarasse seus clientes em plataformas de networking passaria a gerar presunção de fraude trabalhista ou previdenciária, o que não encontra amparo no ordenamento jurídico.

Diante desse quadro normativo e jurisprudencial, e considerando as peculiaridades do caso concreto, entendo que não restou caracterizado vínculo empregatício disfarçado, mas sim a utilização legítima de pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais, como autoriza o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, em harmonia com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal.

Com essas considerações, divirjo respeitosamente do voto condutor para dar provimento ao recurso da autuada.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Nuñez Campos