



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15504.724806/2016-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-007.298 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de junho de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS
Recorrente CONSTRUTORA TEMPO EIRELI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. SEGURADOS EMPREGADOS. EXISTÊNCIA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Demonstrada a existência de relação de emprego e de interposição de pessoa jurídica, é cabível o lançamento das contribuições devidas.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL. DESCABIMENTO.

Não restando suficientemente evidenciado que o contribuinte pautou sua conduta com o dolo de infringir as normas tributárias, é descabida a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo-se a qualificadora da multa aplicada, com a redução do seu percentual ao patamar ordinário de 75%. Vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Maurício Nogueira Righetti e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Paulo Sergio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente Convocado), Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada em face dos lançamentos de ofício das seguintes contribuições, efetuados através de três autos de infração:

- 1. Contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, prevista no artigo 22, II da Lei nº 8.212/1991;*
- 2. Contribuição previdenciária dos segurados empregados, incidente sobre o salário de contribuição mensal, prevista no artigo 20 da Lei nº 8.212/1991.*
- 3. Contribuição destinada aos terceiros: SESI, SENAI, INCRA, SEBRAE e FNDE.*

Segue a ementa e o acórdão da decisão, respectivamente:

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. CONTRATOS FIRMADOS COM PESSOAS JURÍDICAS. RECONHECIMENTO DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE NA QUALIDADE DE SEGURADO EMPREGADO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, na qualidade de empregado, aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, independente da forma aparente conferida pelas partes à contratação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

.....
Acórdão

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pela lei.

.....
Conforme relatado na decisão recorrida:

De acordo com os fatos relatados pela autoridade autuante, nos contratos firmados com as pessoas jurídicas em questão, foram identificados os pressupostos necessários à configuração do vínculo de emprego com os sócios dessas empresas, quais sejam: prestação de serviço, pessoalidade, remuneração, não eventualidade e subordinação sendo, dessa forma, desconsiderados os vínculos com as pessoas jurídicas, para enquadrar os prestadores de serviços como segurados empregados da empresa.

Sobre os valores apurados, foi aplicada a multa de ofício qualificada, à alíquota de 150%, com fundamento no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 combinado com os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, por entender pela ocorrência, em tese, de sonegação e fraude.

A recorrente foi intimada da decisão em 14/8/17, através de correspondência com aviso de recebimento (fl. 715 do e-Processo) e interpôs recurso voluntário em 11/9/17 (fls. 717 e seguintes do e-Processo), através do qual reiterou as seguintes teses de sua impugnação:

- em hipótese alguma houve qualquer liame jurídico entre os prestadores de serviços e a recorrente, capaz de configurar vínculo de emprego;*
- a multa de ofício, de 150%, é confiscatória e extrapola os limites da equidade, justiça, bom senso, proporcionalidade e razoabilidade;*
- em momento algum a recorrente agiu com dolo ou fraude.*

Sem contrarrazões ou manifestação pela Procuradoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2 Enquadramento de segurados empregados

De acordo com o § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social, o auditor fiscal poderá desconsiderar o vínculo negocial e efetuar o enquadramento como segurado empregado, caso constate que o segurado contratado, sob qualquer denominação, preenche as condições referidas no inc. I do caput do art. 9º. Esse inc. I preleciona que empregado é que aquele que presta serviço em caráter não eventual, sob subordinação e mediante remuneração:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

.....
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 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)*

Como se vê, havendo demonstração (a) de não eventualidade; (b) de subordinação e (c) de remuneração, pode ser descaracterizado o vínculo pactuado, corroborando-se a existência efetiva de vínculo empregatício, oculto sob a contração de contribuinte individual, de trabalhador avulso, ou de qualquer outra denominação, inclusive de pessoas jurídicas e de cooperativas de trabalho. O art. 142 do CTN prevê que a autoridade administrativa tem competência privativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Em meus votos, tenho procurado analisar, com certo rigor, os lançamentos efetuados pela Receita Federal do Brasil, e, nesse sentido, tenho reiteradamente votado por cancelar os autos de infração nos quais não haja demonstração inequívoca de todos os requisitos acima relacionados. Neste caso, contudo, entendo que o conjunto probatório produzido pela fiscalização, a partir da análise atenta dos contratos de prestação de serviços, das GFIPs e das notas fiscais sequenciais dos prestadores, da própria natureza dos trabalhos contratados, bem como da subordinação com a qual os serviços foram prestados, demonstram a existência da contratação de empregados, e não de autônomos.

A DRJ analisou esse ponto com bastante acuidade, e, por concordar com os seguintes fundamentos constantes do voto condutor do acórdão por ela prolatado, adoto-os como razões de decidir, fazendo-o inclusive com base no permissivo constante do § 3º do art. 57 do Regimento Interno do CARF:

A existência de serviços prestados mediante remuneração não constitui fato controverso nos autos, recaiando, a controvérsia, somente sobre a forma como esses serviços foram prestados. Preenchidos, portanto, dois dos requisitos previstos no artigo 12, I da Lei nº 8.212/1991, necessários à caracterização dos segurados como empregados.

Acerca da pessoalidade, esclarece o Auditor-Fiscal:

*6.31- A pessoalidade na relação “**CONSTRUTORA TEMPO** – Prestador de Serviços” se comprova na medida em que, após pesquisas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil atestou-se que nenhum dos prestadores de serviços possuía empregados registrados nas suas respectivas Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP.*

Disto, conclui-se que os serviços foram executados pessoalmente por seus responsáveis.

[...]

*6.33- Notou-se também, por meio da análise do Razão contábil dos contratados que, as Notas Fiscais emitidas seguiam uma sequência numérica ininterrupta, indicando que a prestação de serviço se dava de forma exclusiva à **CONSTRUTORA TEMPO**.*

Veja-se: no meu entendimento, nada impede que os serviços sejam prestados somente pelos sócios da pessoa jurídica contratada. No entanto, tal circunstância deve ser analisada em todo o contexto do contrato, e não isoladamente, a fim de mensurar se estão ou não presentes os demais requisitos caracterizadores da relação de emprego, em especial o requisito da subordinação, que entendo ser o mais importante.

Nesse sentido, prossegue a DRJ:

*6.34- Outra prática da **CONSTRUTORA TEMPO** evidenciando a irregularidade aqui tratada refere-se ao fato de que várias destas prestadoras de serviços (pessoas jurídicas) são originárias de trabalhadores que foram ou ainda são empregados da empresa.*

*6.35- Ou seja, pessoas físicas regularmente contratadas pela **CONSTRUTORA TEMPO** como seus empregados foram transformadas em pessoas jurídicas e prosseguiram em sua relação de emprego com aquela entidade.*

[...]

Além disso, os contratos formalizados pela autuada e ditas pessoas jurídicas não se referem à execução de um serviço

determinado, mencionando a prestação de serviço de maneira genérica, fato que demonstra a necessidade permanente da empresa. São exemplos de objetos de contratação, retirados dos próprios contratos anexados aos autos:

"Os serviços a serem prestados são o seguinte: Construção de edifícios, serviços de engenharia e arquitetura em geral."

"Os serviços a serem prestados são o seguinte: Serviços de engenharia na área de acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo."

"Os serviços a serem executados são o(sic) seguintes: Construção de edifícios."

"Os serviços a serem prestados são o seguinte: execuções e construções."

Em outros casos, o serviço contratado abrangia a execução de obras em determinada região:

"Os serviços a serem prestados são o seguinte: a CONTRATADA será responsável pela gestão e acompanhamento dos contratos referentes as Obras do Estado do Espírito Santo, Rio de Janeiro, e na cidades de Belo Horizonte, zelando pelo cumprimento dos prazos, custos, e demais cláusulas específicas de cada contrato."

"Os serviços a serem prestados são o seguinte: a CONTRATADA será responsável pela gestão e acompanhamento dos contratos referentes às Obras em Belo Horizonte, zelando pelo cumprimento dos prazos, custos e demais cláusulas específicas para cada contrato."

Além disso, os contratos ainda previam a realização de pagamentos mensais e a sua renovação automática, caso nenhuma das partes apresentasse manifestação em contrário.

Conclui-se que os serviços prestados encontram-se relacionados direta ou indiretamente às atividades normais da empresa, enquadrando-se, assim, no conceito de serviço não eventual previsto no artigo 9º, §4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art. 9º. (...)

§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

Por fim, entre os requisitos necessários à configuração da relação de emprego, merece destaque a análise quanto à existência de subordinação, por representar um liame entre o serviço prestado com vínculo empregatício das demais formas de prestação de serviço.

A subordinação representa uma limitação à autonomia do empregado, seja quanto à forma, ao local, ao horário do serviço

prestado, pois em uma relação de emprego essa definição fica atribuída ao empregador. Mas não representa apenas isso.

*Discorrendo sobre a subordinação jurídica, explica ALICE MONTEIRO DE BARROS: "Esse poder de comando do empregador não precisa ser exercido de forma constante, **tampouco torna-se necessária a vigilância técnica contínua dos trabalhos efetuados, mesmo porque, em relação aos trabalhadores intelectuais, ela é difícil de ocorrer.***

*O importante é que haja a possibilidade do empregador dar ordens, comandar, dirigir e fiscalizar a atividade do empregado. Em linhas gerais, o que interessa é a possibilidade que assiste ao empregador de intervir na atividade do empregado. **Por isso, nem sempre a subordinação jurídica se manifesta pela submissão a horário ou pelo controle direto do cumprimento das ordens**" (Curso de Direito do Trabalho, São Paulo, LTr, 2005).*

E com base nesses conceitos, pode-se concluir que os serviços prestados pelos profissionais contratados enquadram-se perfeitamente no conceito de subordinação jurídica acima mencionado, pois os mesmos eram direcionados e controlados pela autuada, como se constata da análise dos contratos juntados a este auto de infração pela autoridade autuante.

Sobre a subordinação dos trabalhadores à empresa autuada, menciona o Auditor-Fiscal em seu relatório:

6.21- Seguindo a análise dos contratos de prestação de serviço, a subordinação imposta aos contratados fica transparente na medida em que os contratos, apesar de individualizados (existe um para cada trabalhador), tratam com pluralidade todos os prestadores de serviços simultaneamente, prestados sob dependência, que implica o poder diretivo do empregador sobre o empregado, que lhe confere o direito de dirigir a realização dos trabalhos dando ordens, fiscalizando, indicando métodos de trabalho e condições das tarefas prescritas.

*6.22- É determinado pela **CONSTRUTORA TEMPO** aos prestadores de serviços, atuar dentro dos padrões por ela fornecidos.*

Exemplo extraído do contrato celebrado com ELAINE CRISTINA DE CASTRO PAULA – ME (conteúdo semelhante ao dos demais contratos)

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO (...)

Parágrafo Segundo - O CONTRATADO se compromete a prestar os serviços objeto deste contrato de acordo com as necessidades e exigências da CONTRATANTE.

*6.23- Os contratos de prestação de serviço traziam dispositivo definindo como responsabilidade da **CONSTRUTORA TEMPO** fornecer instruções e orientações indispensáveis à execução dos*

trabalhos, atestando o poder diretivo da mesma sobre o contratado.

Exemplo extraído do contrato celebrado com ELAINE CRISTINA DE CASTRO PAULA – ME (conteúdo semelhante ao dos demais contratos)

CLÁUSULA TERCEIRA - DAS OBRIGAÇÕES E RESPONSABILIDADES DA CONTRATANTE 3.1- A CONTRATANTE fornecerá no local acima estipulado, instruções e orientações para melhor desenvolvimento das atividades especificadas na cláusula primeira pelo prazo estabelecido acima.

6.24- Pelo lado do prestador de serviço esta obrigação se reforça, pois é sua obrigação efetuar os trabalhos na forma estabelecida.

CLÁUSULA QUARTA - DAS OBRIGAÇÕES E RESPONSABILIDADES DA CONTRATADA 4.1 - A contratada deverá:

(...)

-Realizar os procedimentos de acordo com as especificações técnicas, dentro do maior rigor científico, entregando os resultados na forma e nos prazos estipulados. serviços prestados no mês. na qual devem ser consignados os problemas relativos ao andamento dos trabalhos;

Combinados, estes dispositivos não deixam ao contratado a possibilidade de autonomia na gestão dos serviços prestados. Deixa claro quem está no comando.

6.25- A **CONSTRUTORA TEMPO** indicava o local onde deveriam ser prestados os serviços:

Exemplo extraído do contrato celebrado com AQ Engenharia e Arquitetura de Interiores Ltda. (conteúdo semelhante ao dos demais contratos)

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO (...)

Parágrafo Primeiro - O serviço descrito nesta cláusula será prestado na sede da Construtora Tempo Ltda., localizada na Rua Paraíso, nº 116, Bairro Jardim Canadá em Nova Lima / Minas Gerais, bem como em outras localidades conveniadas ou filiadas, convencionadas por meio de aditivo contratual.

6.26- A situação ficou mais clara quando, na leitura de contratos firmados com os trabalhadores na tarefa de **gestão de contratos (gerentes)** (item 6.14 deste Relatório Fiscal) decretou-se o poder subordinante da autuada por intermédio dos mesmos.

(...)

6.28- Vários contratos possuíam dispositivo típico de relação de emprego, prevendo rescisão por **abandono de emprego**.

Exemplo extraído do contrato celebrado com Leonardo Leão Figueiredo.

(conteúdo semelhante ao dos demais contratos)

CLAUSULA SEGUNDA - DO PRAZO (...)

Parágrafo Primeiro - Ficarà rescindido em sua totalidade o presente contrato, independentemente de prévia notificação da parte faltante, nas seguintes hipóteses:

(...)

b - Caso a CONTRATADA abandone ou suspenda os serviços por mais de 15 (quinze) dias consecutivos, salvo motivo de força maior, ou qualquer outra justificativa, aceita previamente pela CONTRATANTE.

6.29- Depara-se ainda, no conteúdo dos mesmos, com outra prática inexistente em uma relação mercantil – não há dispositivo onde se pactuam as obrigações da **CONSTRUTORA TEMPO**.

Quando muito, firmam-se obrigações da contratante no que se refere ao corriqueiro: efetuar pagamentos.

Esta unilateralidade passa a idéia nítida de que o pacto laboral é imposto pela autuada.

Como se vê, os prestadores de serviços não tinham autonomia para prestá-los, mas realmente estavam subordinados à autonomia da vontade da recorrente. A subordinação, para fins de caracterização do vínculo empregatício, é aquela *"situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia da sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará". A subordinação significa uma limitação à autonomia do empregado, de tal modo que a execução dos serviços deve pautar-se por certas normas que não serão por ele traçadas*¹. É exatamente este o caso dos autos.

Como bem pontuado pela DRJ:

Diante do contexto apresentado, não há como entender pela procedência dos argumentos apresentados pela impugnante, ao afirmar pela inexistência de subordinação, ou que os contratos previam direitos e deveres para ambas as partes. O que se observa é que os contratos estabelecem diversas obrigações aos contratados enquanto as obrigações da contratante limitavam-se a realizar o pagamento conforme previsto em contrato, manter a documentação respectiva arquivada e fornecer informações sobre o trabalho a ser desenvolvido, atividades inerentes a um empregador.

¹ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Obra citada, p. 320.

Nesse contexto, voto por desprover o recurso voluntário neste ponto.

3 Multa de 150%

Quanto à alegação de que a multa de ofício, de 150%, seria confiscatória e extrapolaria os limites da equidade, justiça, bom senso, proporcionalidade e razoabilidade, vale frisar que, para se concluir pela existência de sanção ilegal, seria necessário declarar a inconstitucionalidade da Lei 8212/91 e da Lei 9430/96. Como sabido, entretanto, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se, nesse sentido, a Súmula CARF 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Isto é, a verificação de que a norma implicaria infringência aos princípios do não confisco, da equidade, da justiça, da proporcionalidade e da razoabilidade exacerba a competência originária desta Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal, negando-se provimento ao recurso neste particular.

Quanto à qualificação da multa, entendo que não houve demonstração de que o contribuinte teria tido a intenção de sonegar, fraudar ou agir em conluio. Pelo contrário, o sujeito passivo agiu de acordo com um modelo de negócio que entendia estar em consonância com a lei, de tal forma que é indevida a aplicação da multa dobrada.

O evento deflagrador da duplicação da penalidade não é o fenômeno denominado de "pejotização", pois tal fenômeno enseja o lançamento das contribuições previdenciárias em si. Ao propor a aplicação da multa cabível, conforme determina o art. 142 do CTN, a autoridade administrativa, caso entenda pela cominação em dobro, tem o dever de detalhar e de demonstrar a existência de ao menos uma das condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio.

E mais, as condutas que resultam na qualificação da multa de ofício igualmente ensejam penalidades criminais, como ressalva a parte final do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96, o que exalta a importância de as autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil terem maior cuidado na qualificação da multa.

Logo, voto por desqualificar a multa de ofício, citando, a título de argumentação, o seguinte precedente deste Colegiado:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL ACERCA DO DOLO. DESCABIMENTO. DECADÊNCIA RECONHECIDA.

Não restando suficientemente evidenciado que o contribuinte pautou sua conduta com o dolo de infringir as normas tributárias, não cabe perseverar a qualificação da multa de ofício. Reconhece-se a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário quando ultrapassado o prazo previsto no art. 150, § 4º CTN.

(CARF, Nº Acórdão 2402-005.614, julgado em 07/02/2017)

Processo nº 15504.724806/2016-69
Acórdão n.º **2402-007.298**

S2-C4T2
Fl. 746

4 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para desqualificar a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci