



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725213/2015-39
ACÓRDÃO	2102-003.601 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MCA AUDITORIA E GERENCIAMENTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2012, 31/12/2012

PEJOTIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

Dá-se o nome de “pejotização” à situação em que o sujeito passivo mantém formalmente contratos com empresas prestadoras de serviços mas, de fato, tais serviços sejam executados pelos titulares dessas prestadoras em condições que caracterizam o vínculo empregatício. Nessas circunstâncias, deve o auditor-fiscal desconsiderar tais contratos, enquadrando esses trabalhadores como segurados empregados.

MULTA QUALIFICADA - RETROATIVIDADE BENIGNA.

Com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96 com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN

Aplica-se a multa qualificada prevista no artigo 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96 quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em virtude da legislação superveniente mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por MCA AUDITORIA E GERENCIAMENTO LTDA contra o acórdão nº 14-69.464 , proferido pela 9ª Turma da DRJ/RPO (Ribeirão Preto – SP), que deu parcial provimento à impugnação apresentada pelo contribuinte.

A MCA Auditoria apresentou impugnação parcial contra o lançamento fiscal, questionando, entre outros pontos, a validade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). A empresa argumentou que as prorrogações do MPF não foram devidamente justificadas e que não houve ciência formal dessas extensões, violando, segundo ela, os princípios da segurança jurídica, eficiência administrativa e motivação dos atos administrativos. Alegou que a falta de tais fundamentos tornaria o procedimento nulo, citando jurisprudência e doutrina para embasar seu ponto de vista.

Ato contínuo, no mérito, sustentou a legitimidade das contratações realizadas por meio de empresas individuais ou sociedades simples e reforçou que os serviços prestados eram especializados e temporários, demandando profissionais altamente qualificados para atividades complementares à sua atividade principal. Nessa linha, citou o art. 129 da Lei 11.196/2005 e a LC 128/2008, que permitem a utilização de pessoas jurídicas para prestação de serviços, desde que não configurado vínculo empregatício.

A impugnação também apontou inconsistências no relatório fiscal, criticando o uso de expressões vagas e genéricas, como "alguns destes" e "a maioria", que, segundo a empresa, comprometeriam a objetividade e precisão da fiscalização.

Em relação à caracterização de vínculos empregatícios, a empresa argumentou que não estavam presentes elementos essenciais, como pessoalidade, subordinação e não eventualidade. Da mesma forma, salientou que as coincidências de endereços residenciais e a utilização de e-mails corporativos pelos prestadores não poderiam ser consideradas como indícios válidos para determinar vínculos empregatícios.

Por fim, a MCA contestou a aplicação da multa de ofício qualificada (150%), defendendo que agiu de boa-fé, com operações registradas de forma transparente, e que não houve dolo necessário à configuração da penalidade.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.

A produção de provas desenvolver-se-á de acordo com a necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, a quem cabe indeferi-las quando se mostrarem desnecessárias.

PROVA DOCUMENTAL. OPORTUNIDADE.

A prova documental deve ser trazida aos autos pelo sujeito passivo na impugnação, salvo quando fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

PEJOTIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

Dá-se o nome de “pejotização” à situação em que o sujeito passivo mantém formalmente contratos com empresas prestadoras de serviços mas, de fato, tais serviços sejam executados pelos titulares dessas prestadoras em condições que caracterizam o vínculo empregatício. Nessas circunstâncias, deve o auditor-fiscal desconsiderar tais contratos, enquadrando esses trabalhadores como segurados empregados.

RETIFICAÇÃO.

Devem ser excluídos da base de cálculo os pagamentos feitos a trabalhadores caracterizados como segurados empregados quando não demonstrada adequadamente essa condição.

MULTA QUALIFICADA.

Aplica-se a multa qualificada prevista no artigo 44, I, § 1o da Lei nº 9.430/96 quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Assim, a Delegacia de Julgamento (DRJ) decidiu pela manutenção parcial do crédito tributário, apresentando fundamentos sólidos para justificar sua decisão, a saber:

- Em primeiro lugar, a autoridade julgadora dispôs que o MPF é um instrumento interno de controle da Receita Federal, utilizado para organizar e planejar auditorias fiscais, e que sua ausência de ciência ou fundamentação das prorrogações não gera nulidade do lançamento tributário. Com base em precedentes do CARF, concluiu-se que eventuais irregularidades no MPF não comprometem a validade do procedimento fiscal.
- A caracterização da "pejotização", apontando que os sócios das empresas contratadas atuavam, de fato, como empregados da MCA. Foi suscitado que havia subordinação, evidenciada pelo uso de e-mails corporativos e pela inserção dos trabalhadores na estrutura organizacional da empresa. Além disso, ficou comprovada a pessoalidade, pois muitos contratos exigiam que os serviços fossem realizados especificamente pelos sócios das empresas prestadoras.
- A continuidade dos serviços também foi identificada pela DRJ, considerando-se que a maioria dos contratos tinha duração de 12 meses ou mais.
- A onerosidade foi demonstrada pelos pagamentos feitos, registrados em notas fiscais.
- A fiscalização também tomou por base de fundamentação a concessão de benefícios típicos de empregados, incluindo seguros, cursos e exames médicos, pagos pela MCA aos prestadores de serviços, sem prejuízo da concessão de cartões de crédito corporativos.

A decisão refutou os argumentos de inconsistência do relatório fiscal, indicando que este estava fundamentado em análises detalhadas de documentos e contratos. Sobre a multa qualificada, a DRJ manteve sua aplicação, afirmando que houve dolo na estruturação de contratos para mascarar relações de emprego e reduzir encargos previdenciários.

Embora a autoridade julgadora tenha mantido a maior parte do lançamento, realizou uma correção parcial, excluindo valores pagos à prestadora JM Topagro. Foi comprovado que um dos sócios indicados pela fiscalização não integrava o quadro societário da empresa no período fiscalizado, o que invalidava sua caracterização como segurado empregado.

Em conclusão, a impugnação foi julgada procedente em parte, com a manutenção dos principais pontos do crédito tributário, incluindo a multa qualificada.

A decisão reafirmou a prática de pejotização por parte da MCA e rejeitou os argumentos apresentados na impugnação, destacando a robustez das provas coletadas pela fiscalização.

Irresignada, a empresa contribuinte interpôs recurso voluntário, momento em que, em linhas gerais, reiterou os termos da impugnação, sobretudo, no que concerne à inexistência dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício, bem como da abusividade da multa aplicada.

Nas razões recursais, a recorrente defendeu que os contratos firmados com pessoas jurídicas não configuravam vínculos empregatícios. Ressaltou que a terceirização é uma prática legítima e essencial para atender às demandas do mercado atual, especialmente para atividades que exigem alta especialização. Citou a Lei nº 13.429/2017, que consolidou o entendimento sobre a legalidade da terceirização, inclusive para atividades-fim, ajustando o ordenamento brasileiro aos padrões internacionais.

A recorrente rechaçou a caracterização de pessoalidade e subordinação nos contratos analisados pela fiscalização. Salientou que o uso de e-mails corporativos e a suposta ausência de funcionários nas empresas contratadas não são indícios suficientes para comprovar vínculos empregatícios. Advogou que os serviços prestados eram especializados e, muitas vezes, executados por sócios das empresas, em conformidade com a Lei nº 11.196/2005, que permite a constituição de pessoas jurídicas para atividades intelectuais e personalíssimas.

Sobre a não eventualidade, a MCA alegou que a duração dos contratos de 12 meses ou mais não demonstra, por si só, continuidade ou relação empregatícia. Nesse sentido, fez alusão a cláusulas contratuais que vinculavam pagamentos à conclusão de projetos específicos e apresentou exemplos de contratos celebrados para serviços pontuais, com prazos e objetos bem delimitados, evidenciando a inexistência de subordinação.

Quanto à multa qualificada de 150%, a contribuinte argumentou que não houve dolo ou fraude para justificar a penalidade agravada. Afirmou que suas operações foram realizadas com transparência, tendo registrado todos os contratos e atendido às intimações fiscais. Então, repudiou a generalidade das alegações da fiscalização, que não identificaram condutas específicas capazes de caracterizar fraude nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Finalmente, a recorrente destacou que a decisão recorrida carece de fundamentação adequada, uma vez que se baseou em generalizações e não analisou detalhadamente as peculiaridades dos contratos apresentados. Requereu, por sua vez, a exclusão da multa qualificada e, subsidiariamente, a revisão do crédito tributário para refletir apenas os valores efetivamente devidos, considerando as características individuais de cada contrato.

Em síntese é o relatório.

VOTO

Dos Pressupostos de Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Do Mérito.

A Recorrente defende que o lançamento não observou critério jurídico válido que o sustente e que a fiscalização não se preocupou em aferir com profundidade os elementos fáticos jurídicos caracterizadores da relação de trabalho e, com isso, argui ser inexistente a relação de emprego.

Nesse toar, alega que os dispositivos utilizados como critério jurídico do lançamento advém de modificação legislativa introduzida pela Lei nº 13.467 de 13 de julho de 2017, mais especificamente em seu artigo 2º, e só entraram em vigor em 11 de novembro de 2017, 120 dias após a publicação da Lei 13.467 /17 no diário oficial.

Diz ainda que a Lei nº 13.429/2017 promoveu verdadeira revolução no que concerne à terceirização no Brasil, já que se deixa de conceber tal prática como necessariamente nociva ao mercado de trabalho. Sustenta, então, que tal norma chancela ser a terceirização opção lícita do empregador.

Ressalta que cinco são os pressupostos caracterizadores da relação de emprego, quais sejam o trabalho prestado por pessoa física, com pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e a subordinação.

Nas razões recursais, a parte recorrente mostra sua irresignação e traz demonstrações concretas sobre as condições contratuais avaliadas pela fiscalização. No que concerne à pessoalidade, busca amparo na norma lançada no artigo 129, da Lei nº 11.196/2005. Nesse mesmo aspecto, defende a aplicação da Lei Complementar nº 128/2008, a qual cria a figura do Microempreendedor Individual - MEI legalizado. Amparada na norma, verbera que não há obrigação de a pessoa jurídica contratar funcionários, eis que estabelece-se o limite de 01 (um) funcionário, presumindo-se que a grande maioria dos serviços será desempenhada pelo sócio.

Quanto à **não eventualidade**, a recorrente salienta que o prazo de vigência contratual de 12 meses, por si só, não permite concluir sobre a natureza dos serviços prestados. Nessa linha, a contribuinte faz observação às cláusulas contratuais que contam com referências explícitas a projetos específicos que deveriam ser desenvolvidos pelos prestadores de serviço e que cada contrato deveria ser analisado individualmente, considerando-se suas especificidades.

A recorrente exemplifica contratos que, segundo ela, demonstram a natureza pontual e especializada dos serviços contratados. Assim, fez alusão ao contrato celebrado com Dalton – Engenharia e Consultores Ltda., cujo objeto era a prestação de serviços de consultoria e acompanhamento de projetos na área de engenharia civil para o Projeto Apolo. Segundo a

recorrente, trata-se de um projeto específico, o que contraria a ideia de disponibilização de tempo de trabalho contínuo.

Da mesma forma, mencionou o contrato firmado com a ATA Consultoria e Serviços de Terraplenagem Ltda., cujo objeto envolvia serviços especializados em barragens. A recorrente destacou que tais serviços exigiam know-how específico, não relacionados à sua atividade-fim, e, portanto, justificavam a contratação de terceiros. Adicionalmente, citou-se o contrato celebrado com Flávio Braga Fagundes, um empresário individual, para a prestação de serviços de consultoria e auditoria contábil e tributária. Aqui, a recorrente ressaltou que a natureza do serviço, além de ser diversa de sua atividade principal, demandava um profissional qualificado e específico.

Por fim, trouxe o exemplo do contrato com a empresa Integrar Tecnologia da Gestão Ltda., destinado à elaboração de planos específicos na área de segurança do trabalho. O prazo do contrato era de apenas quatro meses, o que, segundo a empresa, demonstra a temporalidade e a especificidade da prestação de serviços.

Desta feita, a recorrente conclui que a análise realizada pela Delegacia de Julgamento não considerou os elementos concretos apresentados, baseando-se em generalizações para justificar a não eventualidade. Reitera, assim, que as peculiaridades de cada contrato devem ser consideradas individualmente para evitar a desconsideração de suas características próprias.

Já no que concerne à **subordinação**, a recorrente se insurge contra a caracterização de submissão entre a MCA Auditoria e os prestadores de serviços contratados e dispõe que a decisão carece de fundamentação específica e adequada. Argumenta que a utilização de e-mails corporativos, a exigência de seguros de vida e a prestação de serviços em atividades-fim da contratante não são suficientes para a caracterização da subordinação.

A recorrente explica que a disponibilização de e-mails corporativos consiste numa prática administrativa para facilitar a comunicação entre a empresa e os contratados, especialmente para organizar a entrega de relatórios e o andamento dos serviços contratados. Defende que essa prática não constitui controle hierárquico ou subordinação direta, mas sim uma conveniência administrativa.

Outro ponto relevante é a exigência de seguros de vida para os prestadores de serviços. A recorrente afirma que essa exigência não partiu da MCA, mas era imposta pelas empresas que contratavam os serviços da MCA. A disponibilização do seguro, segundo ela, era uma decisão empresarial que não indica vínculo empregatício entre a MCA e os prestadores.

Além disso, a recorrente refuta a ideia de que a prestação de serviços em atividades-fim da empresa seja, por si só, suficiente para caracterizar subordinação. Exemplifica com contratos como o firmado com M.C.M Representações e Serviços Ltda., que envolvia serviços de consultoria para elaboração de procedimentos de análise de riscos (APR). A recorrente reforça que esses serviços eram específicos e prestados conforme demanda, não havendo ordens contínuas ou controle direto da empresa.

Por fim, a empresa ressalta que a troca de e-mails e outras interações com os prestadores de serviços não apresentaram ordens diretas, controle de jornada ou qualquer elemento que configurasse subordinação. Ademais, a recorrente apresentou a relação das empresas contratadas no período apurado, especificando a data de constituição e a data do primeiro contrato com ela firmado. Apresentou quadro resumo elencando os códigos e descrições das atividades econômicas indicadas por cada uma das empresas contratadas em seus contratos sociais (CNAE).

A MCA conclui que a análise realizada pela decisão recorrida é genérica, sem comprovações factuais robustas, e que não foram analisados adequadamente os documentos e contratos apresentados para desconstituir a suposta subordinação.

Quanto à **aplicação da multa**, a recorrente argumenta que todos os contratos e operações foram realizados com transparência, devidamente registrados e apresentados à fiscalização sempre que solicitado, demonstrando boa-fé em suas práticas. Sustenta que a decisão recorrida não comprovou de forma objetiva a intenção deliberada de fraude ou simulação de vínculo empregatício, limitando-se a alegações genéricas.

Assim, a MCA enfatiza que a aplicação da multa qualificada (150%) exige comprovação específica de conduta dolosa, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, o que não foi demonstrado no caso concreto. Por fim, a recorrente defende que, na ausência de evidências claras de dolo, a multa deve ser reduzida para o percentual ordinário de 75%, conforme precedentes do CARF e os princípios da legalidade, boa-fé e capacidade contributiva.

Face ao exposto, entendo que razão não assiste à recorrente, pelo que passo a fundamentar.

No Relatório Fiscal consta os itens 14.1 a 14.5, que tratam dos indícios apurados pela autoridade fiscal sobre a configuração de vínculo empregatício entre a recorrente e as pessoas jurídicas envolvidas, senão vejamos:

DOS INDÍCIOS ENCONTRADOS

14.1. Na análise das declarações apresentadas pelo contribuinte em DIRF4, a fiscalização identificou uma grande quantidade de empresas que prestaram serviços no exercício 2012 para a MCA, a fiscalização então efetuou um trabalho de análise das informações cadastrais destes prestadores de serviços, de suas GFIPs e demais declarações armazenadas na base de dados da Receita Federal, tendo ficado comprovadas as seguintes situações descritas a seguir.

14.2. Muitos dos prestadores de serviços pessoas jurídicas não possuíam empregados, ou seja, são empresas onde a prestação de serviços possivelmente é feita pelo próprio "sócio", sendo ainda que alguns destes estabelecimentos sequer apresentaram GFIP no período analisado, sendo a MCA a única tomadora de serviços da maior parte destas empresas no período.

14.3. Já analisando os estabelecimentos das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, foram encontrados vários casos em que o endereço do estabelecimento coincidia com o endereço residencial dos sócios, demonstrando que, possivelmente tais empresas não possuem sequer instalações físicas, sendo ainda que algumas dessas empresas tiveram seus estabelecimentos declarados como inexistentes através de ato emitido pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte.

14.4. A fiscalização cruzou ainda os nomes dos sócios com a relação de empregados constante das declarações em GFIPS apresentadas pela MCA, sendo que foram identificados vários sócios das pessoas jurídicas que, em algum período, também foram empregados da MCA.

14.5. Nesse contexto, e considerando os resultados dos cruzamentos de dados efetuados nas amostragens supracitadas, após aberto o procedimento fiscal na MCA, a fiscalização solicitou no TIFP (em anexo) que fossem apresentados para uma relação de empresas contratos, notas fiscais e demais documentos relacionados com os processos de pagamentos.

A fiscalização identificou que:

“a MCA contratou trabalhadores mediante remuneração, para realização dos serviços permanentes e inequivocamente vinculados a atividade fim da empresa, com atribuições que importam em pessoalidade no exercício subordinado das atividades e exigem o comprometimento profissional da pessoa física e não da pessoa jurídica. Estas atividades compõem a ponta de toda a estrutura organizacional da empresa. Os serviços prestados por estes profissionais, bem como o trato comercial entre eles e a MCA, estão condicionados e subordinados à política administrativa, operacional e econômica da empresa ora atuada. “(item 14.39 do relatório fiscal)

O relatório fiscal, nos itens 14.41 e 14.43, complementou que:

Assim, a realidade encontrada pela fiscalização na análise dos documentos deve prevalecer em relação à forma da contratação apresentada pela empresa, de acordo com o Regulamento da Previdência Social, lançando-se, portanto, os pagamentos efetuados para as empresas prestadoras de serviço como remunerações aos seus sócios, agora considerados como empregados, na forma do Art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212 de 24/07/91, corroborado pelo art. 9º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/999.

(...)

Ante o exposto, resta ainda demonstrar que os serviços executados pelos sócios das Pessoas Jurídicas em questão foram prestados na condição plena de empregado da empresa e não como Contribuintes Individuais ou outra situação de prestação de serviços diversa. Os documentos que subsidiaram a presente verificação, além das referências supracitadas, estão listados no Título VIII, Anexo Documentos Gerais, Ref. I01, I02, I03, I04, I05, I06, I07, I08 e I09.

No presente caso, conforme consta no relatório fiscal e já descrito nas demais etapas processuais, a empresa MCA contratou empresas para executarem a atividade fim. No Relatório, a autoridade autuante dispôs que as atividades desempenhadas por meio das prestadoras exclusivas, que no período fiscalizado prestaram serviços só a MCA, não poderiam ser objeto de terceirização.

Da análise processual, apura-se que a MCA efetuou pagamentos a empregados por meio de Pessoa Jurídica em desacordo com a legislação constante no relatório de Descrição dos fatos e enquadramento legal. Ainda, salientou que não existe maior comprovação de trabalho subordinado por parte dos prestadores pessoas jurídicas do que a quantidade de sócios que foram contratados como empregados da MCA, conforme comprovado no exame das GFIPS apresentadas pela empresa.

Segundo a fiscalização, foram quase 30 pessoas físicas que ora se relacionam com o tomador como “sócios” de pessoas jurídicas, ora como empregados, corroborando com a situação fática apontada neste relatório fiscal.

Sobre o tema, é importante assinalar que o STF decidiu, em agosto de 2018, através do julgamento de dois processos ADPF 324 e RE 958.252 que é possível a terceirização na área fim.

Como tese de repercussão geral ficou estabelecido:

“É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho em pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.”

De acordo com a decisão do STF era possível sim a terceirização da atividade fim.

Segundo o STF, só o fato das empresas prestarem serviços apenas para MCA não caracteriza “pejotização”.

Contudo, vejo, que no caso concreto, a fiscalização demonstrou a presença dos elementos caracterizadores do segurado empregado e uma vez presentes esses elementos, o lançamento poderia ter sido efetuado por caracterização de vínculo direto.

Isso vale para todo o período, qual seja 01 a 12/2012.

Mister observar que, tanto o relatório fiscal, quanto a decisão recorrida foram extremamente criteriosos em suas fundamentações no que concerne ao tema “pejotização” eis que tomaram por base provas robustas constantes durante todo o procedimento fiscal.

No caso da habitualidade e da onerosidade, os elementos constantes dos autos são suficientes para sua caracterização, pois a prestação foi remunerada e se referiu a atividade normal da contratante.

Ademais, a partir do relatório fiscal e após uma análise do caso concreto, me forço a concluir que resta caracterizada a subordinação jurídica entre as partes contratantes.

Do compulso documental, tem-se que várias empresas contratadas pela MCA eram constituídas apenas pelos sócios que realizavam os serviços, sem empregados ou estrutura própria. Em muitos casos, os endereços dessas empresas coincidiam com os residenciais dos sócios, e alguns estabelecimentos, inclusive, foram considerados inexistentes pela prefeitura. Essas características indicam o uso de pessoas jurídicas apenas como meio de simular uma relação formal para evitar encargos trabalhistas e previdenciários. E mais, comprovou-se que a execução dependia da pessoa física do sócio, uma característica típica de vínculos empregatícios.

Ainda, a análise dos contratos revelou que, embora as cláusulas tentassem descaracterizar o vínculo trabalhista, havia elementos que indicavam subordinação, como a obrigatoriedade de seguir normas e procedimentos internos da MCA. Ademais, os serviços eram desempenhados diretamente pelos sócios das empresas contratadas, demonstrando a pessoalidade inerente à relação.

Os serviços contratados estavam diretamente relacionados à atividade-fim da MCA, como auditoria e gestão de projetos de engenharia. Ao que percebi, esses trabalhos exigiam continuidade e comprometimento técnico dos profissionais, reforçando que não se tratavam de prestações eventuais ou autônomas.

Não fosse só isso, resta claro nos autos que os contratados contavam com benefícios como seguros de vida e invalidez, educação e até mesmo faturas de cartão corporativo. Em verdade, tais benesses eram concedidas aos sócios das empresas individuais contratadas, indicando tratamento similar ao de empregados. Além disso, atos administrativos internos foram assinados por sócios dessas pessoas jurídicas, demonstrando inserção na estrutura organizacional da MCA.

No que concerne à vigência anual dos contratos, observo que foram promovidas sucessivas renovações, o que indicava a intenção de manter uma relação de trabalho contínua entre as partes, característica de vínculo empregatício.

Chamo atenção que, em alguns casos, os sócios dessas pessoas jurídicas passaram a ser formalmente contratados como empregados da MCA em outros períodos, o que, ao meu sentir, reforça a evidência de que o modelo de "pejotização" foi utilizado temporariamente para evitar encargos trabalhistas.

Dessarte, escorreita a ação fiscal e, por sua vez, a decisão recorrida que baseou-se no princípio da primazia da realidade, segundo o qual a relação prática existente deve prevalecer sobre a forma jurídica aparente.

Assim, de fato, o vínculo empregatício foi reconhecido independentemente da formalização contratual, considerando que os requisitos previstos nos artigos 2º e 3º da CLT estavam presentes.

Outrossim, algumas cláusulas contratuais previam que os serviços seriam executados exclusivamente pelos sócios das empresas contratadas.

Além disso, foram destacadas notas fiscais que especificavam que os serviços haviam sido realizados diretamente por um sócio específico. Vejamos o caso da empresa TOE & Veiga, onde Camila Veiga de Souza, sócia da prestadora, era responsável por atividades como aquisição de móveis para as dependências da autuada, demonstrando a subordinação e a integração às atividades da empresa contratante.

Da mesma forma, José Gilberto Lemos Prates, sócio da MVF, foi identificado como responsável pelo controle de despesas relacionadas a exames médicos de riscos ambientais, revelando um papel diretamente subordinado à autuada.

Além disso, Marcello Barbieri, sócio da prestadora Perfil, assinava documentos como responsável pela administração financeira da MCA, evidenciando seu papel de empregado e não de prestador independente.

Da análise contextual, conforme acima suscitado, verifico que foram encontrados pagamentos de seguros de vida e invalidez para os sócios das pessoas jurídicas, com cláusulas de apólice limitadas a funcionários da MCA, mesmo que as empresas contratadas não mencionassem tal benefício.

As cláusulas da apólice indicavam que o benefício era restrito aos "funcionários" da MCA, embora as notas fiscais vinculassem o seguro aos sócios das empresas contratadas. No caso, temos o exemplo das contratadas Freitas Consultoria LTDA (CNPJ 12.246.045/0001-20) e BJJ Engenharia e Consultoria LTDA (CNPJ 02.693.917/0001-44). Repita-se que esse benefício é típico de empregados e sua extensão a sócios demonstra que os serviços não eram prestados por pessoas jurídicas, mas sim por trabalhadores na condição de empregados.

Do mesmo modo foram verificados custos com bolsas de estudo e cursos superiores, todos pagos em nome de sócios, contabilizados na conta de despesas corporativas da MCA, registrados na conta contábil "3.2.2.02.0052 - Bolsa de Estudo". Resta verificado que tais pagamentos eram realizados diretamente em favor dos sócios das pessoas jurídicas contratadas, tais como Débora Abrão Neves, sócia da JSD Consultoria e Serviços de Engenharia LTDA; Ana Luísa Mendanha Mendes, sócia da AJA Consultoria LTDA ME e Nélio Borges Castro Alves, sócio da BM Engenharia LTDA EPP.

Visto isso, entendo que a concessão de bolsas de estudo no caso concreto reforça o tratamento equivalente ao de empregados, desqualificando o argumento de autonomia na relação jurídica em análise.

Ora, incontroverso que a concessão de benefícios típicos de empregados reforçou a existência de subordinação e vínculo pessoal.

O conjunto de evidências não se restringe nas razões supra.

Foi identificado o pagamento de uma fatura de cartão de crédito corporativo emitido pela MCA em nome de Denise Barreto Horta, sócia da Garden Engenharia e Consultoria S/C LTDA. Nesse contexto, não se pode ignorar que o uso de um cartão corporativo reforça a

relação direta e de subordinação entre as partes, sendo incompatível com a prestação autônoma de serviços.

Como se não bastasse todo o apurado, tem-se que os sócios de pessoas jurídicas contratadas pela MCA foram identificados assinando documentos internos, e-mails e comunicações administrativas da empresa, razão pela qual, tais atos demonstraram que os prestadores de serviço atuavam como parte da estrutura organizacional e operacional da MCA, desempenhando funções semelhantes às de empregados formais. A título elucidativo, não taxativo, foram identificados alguns nomes, tais como

Maria Inez Martins, sócia da Smart Trade Consultoria;

Juliana Junqueira Drumond, sócia da JSD Consultoria e Serviços de Engenharia LTDA;

Carlos Antônio Rajão, sócio da Carlos A. Rajão Serviços LTDA;

Lucimeire Bello de Sá, sócia da Lucimeire Bello de Sá Serviços de Engenharia ME.

Feito isso, não tenho dúvidas da escoreita ação fiscal e, por sua vez, mantenho a decisão recorrida quanto à caracterização do vínculo empregatício entre as partes contratantes. Afinal, a assinatura de documentos administrativos comprova a inserção desses profissionais na estrutura operacional da MCA, característica incompatível com autonomia empresarial.

No que concerne às relações contratuais prolongadas e sucessivas, não há dúvidas de que os contratos de prestação de serviços eram renovados por prazos fixos de 12 meses, com diversos sócios de pessoas jurídicas recebendo pagamentos em vários exercícios fiscais consecutivos, caracterizando a continuidade e não eventualidade das contratações, características de vínculos empregatícios. Como bem observado no acórdão recorrido, dos 58 contratos analisados, 52 tinham prazos padronizados de 12 meses, sem a vinculação a projetos específicos. Essa padronização evidencia que a autuada contratava trabalhadores para suprir suas necessidades permanentes de mão de obra, e não para executar serviços pontuais, como quis tentar demonstrar.

Conforme bem delineado no acórdão recorrido e de acordo com as provas dos autos Camila Veiga de Souza, José Gilberto Lemos Prates e Marcello Barbieri, foram alguns dos profissionais que, mesmo formalmente vinculados como sócios de prestadoras, exerciam funções típicas de empregados.

Além disso, foram identificados contratos com prazos iniciais inferiores a 12 meses, como o da prestadora Integrar, com prazo inicial de 4 meses, e o da M&L, com prazo de 60 dias. No entanto, em ambos os casos, constatou-se a prorrogação dos contratos, estendendo-os para períodos mais longos.

O contrato da Integrar foi prorrogado por mais 6 meses, totalizando 10 meses de prestação de serviços. Já no caso da M&L, após o término do contrato inicial de 60 dias, foi

celebrado um novo contrato com prazo de 12 meses, demonstrando que o serviço continuou sendo prestado de maneira ininterrupta.

Essas prorrogações reiteram que a prestação dos serviços não era pontual, mas sim permanente e integrada à estrutura da atuada. Essa continuidade reforça a característica de não eventualidade e a dependência da atuada em relação aos trabalhadores contratados por meio dessas empresas.

Portanto, mesmo nos casos em que os contratos possuíam prazos iniciais inferiores, os ajustes posteriores confirmam que os serviços prestados estavam diretamente relacionados às necessidades constantes e recorrentes da empresa, o que é incompatível com a natureza de um contrato entre partes autônomas.

Aqui, vale, também, ressaltar que foram identificados quase 30 casos em que sócios das empresas contratadas foram formalmente registrados como empregados da MCA em períodos diversos, abandonando a "pejotização".

Essa transição, ao meu olhar, reforçou a tese de que as contratações simuladas como pessoas jurídicas não eram sustentáveis no longo prazo e que o vínculo empregatício era a realidade subjacente. Nesse toar, cruzamentos entre declarações GFIP e contratos mostraram que diversos sócios de empresas contratadas foram registrados como empregados da MCA, a saber: Debora Abrão Neves, atuou como sócia da JSD Consultoria e Serviços de Engenharia LTDA e foi registrada como empregada em 03/04/2006, com desligamento em 18/02/2011; Lucimeire Bello de Sá, sócia da Lucimeire Bello de Sá Serviços de Engenharia ME, registrada como empregada em 23/09/2014. Visto isso, tal conversão demonstra que a relação entre as partes sempre teve natureza trabalhista, e não de prestação autônoma de serviços.

Por sua vez, as observações acima suscitadas ilustram como as evidências coletadas pela fiscalização sustentam os requisitos de pessoalidade, subordinação, continuidade, não eventualidade e onerosidade, caracterizando vínculo empregatício conforme a CLT.

Nesse diapasão, reitero que irretocável é a decisão recorrida em relação à caracterização da relação de emprego entre a recorrente e os representantes legais das pessoas jurídicas suscitadas ao longo dos autos, a saber:

- **Pessoalidade:** Os serviços eram prestados diretamente pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, sem a substituição por terceiros.
- **Subordinação:** As atividades estavam integradas à estrutura hierárquica da empresa, com ordens e orientações administrativas.
- **Não Eventualidade:** Os serviços eram realizados de forma contínua, relacionados às atividades-fim da atuada, e muitas vezes durante anos consecutivos.
- **Onerosidade:** Os pagamentos realizados caracterizavam contraprestação pelos serviços prestados.

A análise da realidade fática demonstrou, portanto, que os serviços prestados pelas empresas contratadas eram, na verdade, realizados diretamente pelos seus sócios, sob condições que configuram vínculo empregatício.

Correto está o entendimento fiscal, ao concluir que, embora formalmente contratadas como pessoas jurídicas, essas empresas inexistiam no aspecto prático enquanto entes autônomos, atuando de forma subordinada e integrada à estrutura organizacional da atuada.

Vale reforçar o fundamento lançado na decisão recorrida sobre a desconsideração da personalidade jurídica que, nesse caso, limita-se à esfera previdenciária e não implica na dissolução das empresas. Essa abordagem tem respaldo no §2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), permitindo o reconhecimento dos vínculos de emprego quando constatada a simulação na forma de contratação.

Da Multa Aplicada

Em relação ao que justifica a imposição da penalidade, a matéria foi enfrentada adequadamente pela decisão recorrida, pelo que adoto os fundamentos como razão de decidir neste processo, com fundamento no art. 114, § 12, I, da Portaria MF n.º 1.634/2023:

Com relação à multa qualificada, alega a atuada que caso mantida a autuação, esta não se sustenta, pois, sempre agiu de bo-fé e diligenciou para atender as solicitações fiscais. Afirma que sua conduta está respaldada na realidade do mercado e não foi demonstrado o dolo específico necessário à qualificação.

Quanto à jurisprudência trazida na impugnação, esta não se amolda ao caso presente, vez que contempla situações nas quais a empresa cumpriu todas suas obrigações e a fiscalização não demonstrou a ocorrência das situações previstas na legislação que dão ensejo à qualificação da multa de ofício.

No presente caso, os atos praticados foram além do não recolhimento das contribuições e da omissão dos fatos geradores em GFIP, tendo a atuada formalizado com “empresas” contratos completamente dissociados da realidade observada na prestação de serviços que, em verdade, era realizada por pessoas físicas na condição de segurados empregados.

Procedendo dessa maneira, a atuada agiu deliberadamente com o intuito de fraudar a legislação previdenciária, entabulando junto a seus empregados, contratações fraudulentas de pessoas jurídicas prestadoras de serviços. Essa prática foi ostensivamente adotada em situações reais flagrantemente diversas do que estava sendo formalizado nos documentos elaborados.

Inequívoca a presença do dolo e, portanto, correta a tipificação realizada pela fiscalização e o enquadramento dos fatos nas hipóteses tratadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, não havendo motivo para a retificação da multa de ofício qualificada com fulcro no artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96.

Ao que se vê, as prestadoras não possuíam empregados e estavam, em muitos casos, sediadas em endereços residenciais. Além disso, como bem observado pela DRJ, foram

firmados contratos padronizados sem detalhamento de serviços ou estrutura operacional. Ato contínuo, verificou-se benefícios oferecidos aos sócios das prestadoras pela recorrente, como seguro de vida, custeio de cursos e despesas médicas.

Assim, correta foi a aplicação do princípio da primazia da realidade para sobrepor os fatos constatados à forma jurídica adotada pela empresa. Verificou-se, assim, que as contratações mascaravam dolosamente relações de emprego com o objetivo de reduzir encargos previdenciários.

Com isso, face ao ardil verificado, fez-se necessária a desconsideração da Personalidade Jurídica para Fins Previdenciários que culminou no reconhecimento das relações de trabalho para fins de tributação.

Por óbvio, de notar-se que a prestação reiterada de informações inverídicas na GFIP, cumulada com a omissão em DCTF, ensejou o pagamento a menor das contribuições devidas, e demonstra a intenção cristalina de fraudar o Fisco.

Contudo, aplica-se ao presente caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula