



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.726541/2017-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.574 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de março de 2024  
**Recorrente** TETRA TECH COFFEY CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/11/2016

**NULIDADE. INEXISTÊNCIA. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. DIREITO DE DEFESA.**

Preenchidos os requisitos do lançamento, não há que se falar em nulidade, nem em cerceamento do direito de defesa. Não há nulidade sem prova do prejuízo à parte.

**SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI 11.196/05. POSSIBILIDADE.**

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei 11.196/05, é possível ao fisco, comprovada a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

**ARBITRAMENTO.**

A fiscalização está autorizada legalmente a lançar de ofício, arbitrando as importâncias que reputarem devidas, com base em elementos idôneos de que dispuser, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ARBITRAMENTO.**

É lícita a apuração por aferição indireta do salário de contribuição e das contribuições dos segurados empregados, na ocorrência de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

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

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

**DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.**

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

**INAPLICABILIDADE DE LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de mérito e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, José Márcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Autos de Infração - AI, lavrado contra a empresa em epígrafe, no período de 01/2013 a 11/2016, referente a contribuição social para outras entidades e fundos (Sesi, Senai, Sebrae, Incra e Salário Educação), incidente sobre valores pagos a segurados empregados, não declarados em GFIP, formalmente contratados como pessoas jurídicas.

Os lançamentos foram efetuados em nome da sucessora tributária, Tetra Tech Coffey Consultoria e Serviços Ltda, que incorporou, em 01/12/2016, a tomadora dos serviços Tetra Tech do Brasil Minérios e Metais Ltda.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 33/96) que os segurados foram elencados no anexo I e as bases de cálculo foram aferidas indiretamente a partir dos valores das Notas Fiscais de Serviço - NFS respectivas, confrontadas com os registros contábeis das mesmas, compondo o anexo II, com fulcro no art. 33, §§ 3º e 6º da Lei 8.212/91. Ainda de acordo com referido relatório, foi realizado trabalho minucioso para verificação dos requisitos da vinculação das pessoas físicas como segurados empregados, resumidamente:

Foi realizada a análise individual de cada contrato (item 3.2) para verificação da pessoalidade, não eventualidade (serviços ligados à atividade fim, conforme determina o RPS), subordinação jurídica e remuneração.

Para demonstrar a pessoalidade, informou-se que as contratadas não mantiveram empregados, têm o mesmo CNAE, os serviços prestados são operacionais e compunham o custo dos serviços prestados, sendo de necessidade permanente da atuada (item 3.3.1).

Observou-se uma rotina diária e mensal dos lançamentos contábeis, com cronologia e constância dos valores (item 3.3.3). Há notas com sequência numérica e uniformidade de valores (item 3.3.4).

As prestadoras não têm estrutura própria, os endereços são residenciais e não possuem empregados (item 8). Os contratados trabalham na rotina da contratante e em conjunto com os empregados regulares.

Os históricos dos lançamentos contábeis (itens 8.2 e 8.3) em contas “serv engenh – p/ tarifa” com medição em horas trabalhadas (típica de trabalho individual) e em nome dos trabalhadores e não das pessoas jurídicas contratadas. Mesmo nos lançamentos “serv. Engenh. Preço global” são lançados no nome dos trabalhadores.

Diversas contas contábeis (itens 8.5 a 8.7) de natureza trabalhista têm no histórico referência aos prestadores (pessoas jurídicas) pelos nomes das pessoas físicas e não pela denominação social. A empresa não se preocupa com a distinção entre as entidades, permitindo transparecer a realidade.

Os contratados não têm como exercer suas funções sem assistência e atuação em conjunto com os demais profissionais. Os profissionais remunerados como pessoas jurídicas se misturam com os empregados, exercendo em conjunto a atribuição dos seus cargos (itens 8.8 e 8.9). Tal fato se confirma na cláusula décima quarta dos contratos.

Conforme cláusula terceira dos contratos (itens 8.11 a 8.13) as contratadas deveriam fornecer pessoal qualificado, contudo não se constatou a delegação de responsabilidades. Os contratados não foram representados ou substituídos, confirmando a prestação de serviços de forma personalíssima pela parte contratada, só ela poderia executar as obrigações demandadas. Inclusive, foram oferecidos benefícios típicos de empregados como **desjejum e jantar** (cláusula 7.3 dos contratos).

Para caracterizar a não eventualidade (item 9), informou-se que os serviços contratados estão relacionados com a atividade fim da contratante e são de necessidade permanente, que dezenas de contratos têm duração de 12 meses e, em geral, são renovados por igual período. A cláusula 9.1.2 dos contratos dispõe que “a conclusão dos serviços pela contratada para um projeto específico, não implica, necessariamente, o distrato entre as partes [...]”.

Quanto à onerosidade (item 10), ela está demonstrada nos valores lançados nas notas fiscais e contabilidade.

A subordinação (item 11) foi comprovada na medida em que existia entre a contratante e seus contratados uma relação de dependência recíproca, pois sem a estrutura organizacional da empresa, não há trabalho a ser feito e sem o trabalho, a empresa não funciona. As contratadas não teriam como prestar os serviços de forma autônoma. Dentre os contratados que executavam as tarefas, existiam aqueles que coordenam/supervisionam e os coordenados e supervisionados, ambos **submetidos à organização estrutural e hierárquica** de seu

contratante, estando **subordinados à empresa, que assume o risco do empreendimento**. Em geral, os contratos têm o mesmo conteúdo, com duração de 12 meses e quase sempre são renovados. A semelhança dos conteúdos dos contratos, por si só, já evidencia a subordinação, pois nenhum teve obrigações distintas. A regra foi imposta pela Tetra Tech a todos os contratados. A subordinação jurídica é evidenciada em várias cláusulas dos contratos (item 11.5) no qual se identificou que **a contratante é que deve fornecer as condições para realização do trabalho, acompanhar e instruir os procedimentos a adotar, supervisionar os trabalhos, conduzir os trabalhos, fiscalizar os trabalhos, conferir a conclusão dos trabalhos via realização de medição e relatórios gerenciais**. Identificou-se que as contratadas devem respeitar as regras (obediência hierárquica), preocupação do empregador pela não caracterização do vínculo empregatício, respeito à propriedade da contratante, executar os serviços dentro dos padrões estabelecidos, cumprimento de prazos, de obrigações tributárias, de normas trabalhistas e normas estabelecidas pela contratante.

Na cláusula oitava consta que **os pagamentos ocorrerão mensalmente**, conforme serviços efetivamente realizados no período entre 26 do mês anterior e 25 do mês corrente, e somente após a aprovação das medições é que era emitida a nota fiscal. **O pagamento ocorreria em conta corrente da contratada no Banco Bradesco**. Na cláusula décima quarta há previsão de que a contratada obriga-se a obedecer as normas da contratante e cooperar com as demais contratadas a fim de que os serviços se desenvolvam simultaneamente.

Em impugnação apresentada, o contribuinte alega nulidade por cerceamento de defesa, incompetência do fisco para desconsiderar a existência da pessoa jurídica e estabelecer vínculo de emprego, nulidade da aferição indireta, não dedução dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviço. No mérito, alega insubsistência do lançamento por presunção, sem demonstrar a pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica, que o vínculo é mercantil, que os serviços foram prestados em curto espaço de tempo, que houve prestação de serviços a outros clientes, que a natureza dos serviços não demandam grandes estruturas físicas, que a Lei 11.196/2005 autoriza a contratação em serviços intelectuais, que a alimentação configura reembolso de despesas, que é normal a assunção de encargos tributários pela contratante, que não há como identificar qual sócio prestou os serviços. Alega inexigibilidade das exações destinadas ao Incra, Sebrae e Salário Educação, por ter natureza de CIDE que estão sendo cobradas sobre bases distintas do comando da CF/88, art. 149, § 2º, III, 'a'.

Os autos foram baixados em diligência, conforme despacho de fls. 4.751/4.753. Em informação fiscal de fls. 4.758/4.770, a fiscalização esclareceu que:

O conjunto probatório apresentado determinou a convicção pela caracterização dos segurados como empregados. O início dos trabalhos foi amparado por consulta aos sistemas informatizados da RFB, para relacionar os prestadores de serviços, mas a confirmação se deu da análise da documentação apresentada pelo contribuinte, não havendo cerceamento do direito de defesa. Aliás, a autuada revela conhecer as acusações imputadas, rebatendo-as uma a uma.

Quanto à contratada Projer Engenharia Ltda, informa o quadro societário e explica que foi considerado com prestador dos serviços o sócio-administrador Jefferson Gualberto Ribeiro. A empresa alega que a pessoa física indicada nas notas fiscais é o outro sócio Pefferson Gualberto Ribeiro.

Em relação à empresa Sensata Engenharia e Consultoria Ltda, cada um dos sócios detêm 50% das cotas. As notas de compra apresentadas indicam João Augusto Segato com engenheiro responsável pelo serviço, sendo ele considerado como prestador dos serviços.

No tocante à empresa SES Engenharia, não houve crédito lançado com base nas notas fiscais por ela emitidas.

Sobre a alegação de que há segurados que não constam nos contratos sociais das prestadoras, esclarece que Mardonio Carvalho de Assis é sócio administrador da empresa MCA Engenharia e Consultoria Ltda e prestou os serviços à atuada. Que ocorreu um equívoco ao relacioná-lo à empresa MPro Engenharia, quando o correto seria associá-lo à MCA Engenharia e Consultoria Ltda. Tal engano não invalida o trabalho fiscal em relação à personalidade dos serviços prestados por Mardonio já que foram anexadas as notas fiscais da empresa MCA Engenharia e Consultoria Ltda, representada por Mardonio.

Marcos Eustachio Andrade Filho foi corretamente identificado como a pessoa que prestou os serviços por meio da empresa MPro Engenharia.

A contabilidade indica as despesas com ambos, Mardonio e Marcos, considerados empregados da atuada.

Sobre a alegação de que há segurados elencados sem se especificar porque foram eleitos como prestadores de serviços, explica que as pessoas jurídicas foram contratadas para atender as necessidades da contratante por meio de seus próprios sócios. Tais sócios apareceram nos históricos dos lançamentos contábeis como beneficiários e citados nominalmente, e não as pessoas jurídicas das quais são sócios.

Quanto à inclusão de empresas que alega não ligadas à atividade fim da tomadora, as notas fiscais da empresa Custom Solutions Ltda não foram incluídas no lançamento. Para a empresa Thematec Engenharia Ltda, identificou-se a prestação de serviços de engenharia. O sócio administrador Nelson Longhi Júnior prestou os serviços.

Foi proferido o Acórdão n.º 11-65.081 – 7ª Turma DRJ/REC, de 25/10/2019, fls. 4.851/4.868, que julgou a impugnação improcedente, assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2013 A 30/11/2016**

**SEGURADO EMPREGADO. REQUISITOS. IDENTIFICAÇÃO. LANÇAMENTO.**

Compete à auditoria da Receita Federal do Brasil constituir o crédito tributário para a exigência das contribuições sociais respectivas, uma vez identificados, na prestação de serviços, os requisitos de qualificação de segurado empregado, independentemente da forma jurídica adotada no negócio entabulado entre as partes, especialmente, quando a situação objetiva mascarar a realidade dos fatos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/11/2016

**INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.**

Por expressa disposição legal, falece competência ao foro administrativo para discutir arguição de inconstitucionalidade de normas legais vigentes e cogentes.

Cientificada da decisão em 11/11/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 4.882), a autuada apresentou recurso voluntário em 6/12/2019, fls. 4.885/5.076, que contém, em síntese:

Alega haver circunstância prejudicial de mérito, por entender haver vinculação da questão que se apresenta no presente processo à tese firmada no julgamento do STF do tema 725 de repercussão geral que versa sobre a terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa. Cita o Decreto 70.235/72, art. 26-A, e RICARF, art. 62, e afirma que o deslinde da controvérsia deve seguir a decisão do STF. Destaca trechos do relatório fiscal que fundamentou o lançamento baseado na atividade-fim do tomador dos serviços.

Entende que não pode subsistir o lançamento relativo aos sócios das pessoas jurídicas que foram contratadas por somente um mês e pelo fato de terem como atividade econômica principal o exercício da engenharia. Diz que o mesmo raciocínio se dá em relação às empresas que prestaram serviços por curto espaço de tempo. Para a empresa Thematec Engenharia Ltda, a informação fiscal justificou seu trabalho na acusação de terceirização na atividade-fim.

Questiona os fatos narrados no relatório fiscal relativos à caracterização da relação de emprego. Aduz que a fiscalização não demonstrou os requisitos da relação de emprego para cada uma das pessoas jurídicas tidas como interpostas, que foi lavrada acusação genérica, sob a orientação de que a terceirização na atividade-fim seria ilícita. Entende que o lançamento deve ser anulado por vício material.

Preliminarmente, alega nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, pois o fisco utilizou provas que não constam no processo administrativo. O fisco utilizou documentos que não foram disponibilizados à recorrente – informações declaradas pelas empresas prestadoras, como a de que não mantiveram empregados. Baseou-se a autuação nos contratos e notas fiscais de prestação de serviços. Para algumas pessoas jurídicas, o processo não foi instruído com as notas fiscais e contratos, ou apenas com lastro em um deles (cita as quatro empresas).

Cita duas empresas para as quais as notas fiscais identificam pessoa física diversa da apontada como responsável pela execução do serviço: Projer Engenharia Ltda e Sensata Engenharia e Consultoria Ltda. A DRJ afirma que qualquer um dos sócios poderia ter sido indicado pelo fisco.

Acrescenta que algumas pessoas jurídicas contratadas recrutaram contribuintes individuais, e os serviços foram executados mediante subcontratação. A imprecisa identificação do segurado empregado evidencia a nulidade da autuação. Que o ônus da prova cabe ao fisco.

Argumenta ser o agente fiscal incompetente para desconsiderar a existência da pessoa jurídica e reconhecer relações de emprego.

Questiona a aferição indireta realizada e a não consideração dos valores recolhidos a título de contribuição social pelas pessoas jurídicas prestadoras. Cita acórdão 9202-004.641 que admitiu a consideração e dedução dos recolhimentos das contribuições dos segurados.

No mérito, alega ser insubsistente o lançamento, pois foi realizado com base em presunção. A prova da relação de emprego impõe que se confirmem todos os pressupostos elencados na CLT, art. 3º.

Cita a Lei 11.196/2005, art. 129, alegando que a prestação de serviços intelectuais podem ser realizados através de pessoas jurídicas. Alega que nas sociedades simples os serviços prestados são técnicos, para os quais se habilitam seus sócios. Cita empresas prestadoras de serviços que são sociedades simples para as quais entende que não poderiam ter suas personalidades jurídicas desconstituídas.

Repete argumentos sobre pré-existência das pessoas jurídicas contratadas e sobre terem sido contratadas pessoas jurídicas que já foram empregadas.

Informa que os lançamentos contábeis efetuados nas contas arroladas nos item 8.5 e 8.6 do relatório fiscal para os engenheiros Bruno Guimarães Brandão e Rubem Miguel Ferreira Júnior se referem ao período em que eles eram empregados da recorrente. Afirma que seus registros contábeis atestam a integridade da postura da recorrente.

Explica que dos 127 contratos, em apenas 18 há previsão de pagamento de desjejum e jantar, que são acrescidos ao valor do contrato. Tais valores não são benefícios típicos dos empregados da recorrente, que para tal faz o pagamento de vale-refeição.

Cita as pessoas jurídicas que foram contratadas por curto espaço de tempo, de forma eventual. Para outras empresas, diz que as notas fiscais não eram sequenciais, demonstrando que as pessoas jurídicas prestavam serviços a outras empresas e para a autuada, não era de forma contínua. Cita o Código Civil ao tratar dos prazos dos contratos.

Informa que a empresa Thematec, conforme contrato, foi contratada para prestar serviços de assessoria comercial e o pagamento era um percentual sobre a intermediação de negócios com a Anglo American. Que as atividades são diversas das executadas pela recorrente.

Entende que a prestação de serviços de engenharia pelas pessoas jurídicas poderia ensejar tão-somente a aplicação da regra de retenção, mas jamais a desconsideração da personalidade dos prestadores de serviços e a vinculação deles como empregados da contratante. Discorre sobre o instituto da retenção na cessão de mão de obra.

Sobre a onerosidade, alega que a prestação de qualquer trabalho, ainda que sem vínculo empregatício, é passível de mensuração econômica. Acrescenta que as contratadas assumiram o risco do negócio.

Quanto à subordinação, diz que a sujeição das pessoas jurídicas prestadoras decorre dos contratos firmados e suas cláusulas livremente estipuladas pelas partes. Não havia subordinação técnica, nem econômica, nem hierárquica, sem registro de ponto.

Rebate o fato de os contratos serem padronizados, afirmando que isso não leva à interpretação de que há relação de emprego e subordinação hierárquica. Não restou demonstrado que as contratadas não teriam como prestar serviços de forma autônoma, independentemente da recorrente.

Discorda que a inclusão nos contratos de valores de alimentação poderia configurar subordinação. Acrescenta que isso somente se verifica em 18 contratos.

Conclui que o trabalho fiscal não foi capaz de demonstrar a simultânea ocorrência dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

Acrescenta que uma ação trabalhista não pode servir para atribuir o mesmo resultado aos demais casos.

Alega que as contribuições deveriam ser apuradas de acordo com os profissionais que executaram as atividades ou, subsidiariamente, segundo a participação dos sócios nas

sociedades. A receita bruta não corresponde aos valores repassados aos sócios. Diz ainda que devem ser deduzidos os valores dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços.

Argumenta serem indevidas as multas por descumprimento de obrigações acessórias. Os dados utilizados pelo fisco foram extraídos da contabilidade da autuada e não houve conduta omissiva. Que não agiu com dolo e por isso, as penalidades devem ser excluídas.

Entende, sob o argumento de inconstitucionalidade, serem inexigíveis as contribuições ao Incra, Sebrae e Salário Educação por serem tais tributos classificados como CIDEs por assim estarem sendo declarados na jurisprudência pátria.

Requer seja acatado o argumento de prejudicial de mérito, e caso assim não ocorra, que sejam cancelados os lançamentos. Subsidiariamente, que a apuração seja feita de acordo com os profissionais que executaram as atividades, a dedução dos valores pagos a título de tributos pelas prestadoras e a exclusão das parcelas alusivas ao Incra, Sebrae e Salário Educação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

### **ADMISSIBILIDADE**

Os recursos voluntários foram oferecidos no prazo legal, assim, devem ser conhecidos.

### **INTRODUÇÃO**

Esclarece-se que não foram lançadas contribuições para Apex-Brasil e ABDI, não sendo consideradas as alegações apresentadas.

Para conferir maior concisão e fluidez ao raciocínio, não será adotada neste voto a ordem dos argumentos apresentada no recurso, pois muitos deles aparecerem repetidamente, ora em preliminar, ora no mérito. Assim, para uma melhor compreensão do julgado e evitar repetição de argumentos, as matérias que aparecem sob mais de um título no recurso serão apreciadas no item “Mérito”.

### **PRELIMINARES**

Alega a recorrente que é nulo o lançamento, pois o fisco utilizou declarações enviadas pelos prestadores que não foram disponibilizadas.

Conforme já esclarecido no acórdão recorrido, faz parte do planejamento da ação fiscal a verificação nos sistemas informatizados da RFB, sendo inerente a toda ação fiscal a coleta de dados que servirão para nortear os trabalhos de auditoria.

No presente caso, as únicas informações de interesse que poderiam ser extraídas dos documentos consultados (SPED, GFIP, DIRF, IRPJ e RAIS) das prestadoras foram o CNAE e se elas tinham empregados. Estas informações foram transcritas no relatório fiscal, como informa a própria recorrente, como a de que as 127 prestadoras listadas no anexo I não mantiveram empregados. Acrescente-se que a informação extraída dos sistemas informatizados, relatada pela fiscalização,

tem fé pública, sendo presumida a sua veracidade. Assim, caberia à recorrente comprovar a falsidade da informação.

No mais, a fiscalização se baseou em contratos e notas fiscais que foram disponibilizados pelo próprio contribuinte, sem necessidade de juntá-los ao processo, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Os valores lançados foram os listados no anexo II do relatório fiscal, totalmente **lastreados na contabilidade da contribuinte e documentos por ela apresentados**, inclusive, conforme relatado, os históricos dos lançamentos contábeis faziam referência à pessoa física que prestou os serviços e não à denominação social.

Questiona a recorrente o lançamento efetuado relativo a empresas que prestaram serviços somente um mês (primeiro parágrafo da fl. 4.898).

Da análise do relatório fiscal, verifica-se que a fiscalização elaborou dois anexos para demonstrar o lançamento. No anexo I, listou as 127 empresas que prestaram serviços à autuada no período fiscalizado e a pessoa física relacionada. No anexo II - Contabilidade (fls. 107/203) são demonstrados os valores considerados no lançamento.

Em busca realizada no referido anexo II, **não foram encontrados valores relativos a todas as empresas listadas no recurso**, portanto, não houve crédito tributário constituído com base nas notas fiscais emitidas pelas referidas empresas. A empresa SJP Engenharia Ltda. não aparece nem mesmo no anexo I. Talvez, pelos mesmos motivos aventados no recurso, tais empresas foram excluídas, conforme filtros que a própria fiscalização informa ter feito.

Alega ainda a recorrente que outras empresas (citadas no quadro de fls. 4.898/4.900) prestaram serviços por curto período. Mais uma vez, verificando-se o anexo II, apenas quatro empresas das listadas pela recorrente aparecem. São elas:

Prestadora	Período
NMB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA	Janeiro a maio de 2013
RGF PLANEJAMENTO, CONSULTORIA E GERENCIAMENTO LTDA ME	Julho a outubro de 2013
SASSO ENGENHARIA E MANUTENCAO LTDA	Janeiro a junho de 2013
YZZO ENGENHARIA LTDA ME	Janeiro a abril de 2013

Infere-se, conforme notas fiscais citadas no recurso (pois não integraram o lançamento), que a fiscalização excluiu as empresas para as quais as notas fiscais foram emitidas poucas vezes e em períodos de tempo não contínuos.

Por outro lado, apesar de temporário, foram consideradas as notas fiscais quando serviço foi prestado de forma contínua e, conforme demonstrado pela fiscalização, com personalidade e subordinação. Uma vez demonstrados os requisitos da relação de emprego, não importa a duração da prestação de serviços.

Quanto à empresa Thematec Engenharia, a fiscalização e a DRJ informam que o sócio de referida empresa, Nelson Longhi Júnior, foi contratado para exercer funções que se inserem na estrutura organizacional da auditada e são tarefas de necessidade permanente da Tetra Tech, o que demonstra a não eventualidade na prestação dos serviços.

Quanto aos requisitos da relação de emprego, os argumentos apresentados serão tratados quando da análise do mérito.

## AFERIÇÃO INDIRETA E VALORES RECOLHIDOS PELAS PRESTADORAS

Alega ainda a nulidade da aferição indireta realizada e a não consideração dos valores recolhidos a título de contribuição social pelas pessoas jurídicas prestadoras.

O arbitramento e a aferição indireta conforme praticados pela fiscalização no presente caso estão completamente amparados na legislação vigente. O Código Tributário Nacional prevê o procedimento:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

E a Lei 8.212/91 estabelece:

Art. 33 [...]

§ 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.

[...]

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

No caso, os únicos documentos a identificar o valor dos serviços prestados foram as notas fiscais e os lançamentos contábeis. E, tendo em vista que não foram apresentados outros documentos que demonstrassem que a efetiva remuneração dos segurados que prestaram os serviços era outra, foi arbitrado o salário de contribuição a partir dos valores das notas fiscais.

Acrescente-se que as empresas não foram desconstituídas e eventuais valores por elas recolhidos não possuem relação direta com os ora lançados.

Quanto ao citado acórdão 9202-004.641 que admitiu dedução de recolhimentos, ele se refere exclusivamente à contribuição dos segurados. E, no presente caso, não foram lançadas contribuições devidas pelos segurados.

Ao contrário do que alega a recorrente, o lançamento foi constituído conforme determina o CTN, art. 142:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Toda a situação fática que determinou a ocorrência do fato gerador foi detalhadamente descrita no Relatório Fiscal. Os valores apurados estão discriminados no anexo

II e no demonstrativo de apuração. A fundamentação legal está descrita na descrição dos fatos relacionados à infração.

O sujeito passivo foi identificado e regularmente intimado da autuação. Foram cumpridos os requisitos do Decreto 70.235/72, art. 10, não havendo que se falar em nulidade ou cerceamento do direito de defesa.

Acrescente-se que foi devidamente concedido ao autuado a oportunidade de apresentar documentos durante a ação fiscal, prazo para apresentar impugnação e produzir provas.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

No caso, inexistentes qualquer das hipóteses de nulidade previstas no Decreto 70.235/72, art. 59.

De qualquer forma, esclarece-se que não há decretação de nulidade do lançamento sem prejuízo à parte. Em que pese o discurso de existência de vício, a recorrente não revela, efetivamente, o dano sofrido que lhe obstou o pleno exercício do direito de apresentar documentos e/ou prestar esclarecimentos sobre os fatos investigados. Pelo contrário, o recurso de quase 200 páginas, com indicação precisa dos fatos, só demonstra o pleno entendimento da situação apresentada.

Não é causa de nulidade do procedimento fiscal o descontentamento no que tange à avaliação dos elementos de prova e de direito pela autoridade lançadora e/ou julgadora.

#### PREJUDICIAL DE MÉRITO

Alega a recorrente haver questão prejudicial por entender haver vinculação da questão que se apresenta no presente processo à tese firmada no julgamento do STF do tema 725 de repercussão geral que versa sobre a terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa.

Não se cogitou no presente lançamento a possibilidade ou não de terceirização na atividade-fim, conforme decisão do STF. Ao contrário do alegado no recurso, não há menção nos autos sobre ser ilícita referida terceirização, não havendo que se falar em nulidade por vício material.

O trecho do relatório fiscal (item 12.6) citado no recurso está dentro de um contexto no qual a fiscalização conclui que diante da verdade material apresentada, não há como considerar as contratações, da forma como efetuadas, como efetiva terceirização e, por isso, afirma não ser lícita. **Não há menção expressa no sentido de ser ilícita a terceirização na atividade-fim.**

A citação do Pronunciamento nº 331 do TST no item 12.3 do relatório fiscal serviu apenas para reforçar o entendimento da fiscalização, mas não serviu para fundamentar o lançamento fiscal. Ressalta-se que à época do lançamento o STF ainda não tinha julgado o Tema de repercussão geral 725. Aliás, no item 12.4 do relatório, a própria fiscalização descreve situações em que, à época, já se entendia possível a terceirização, **desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta.**

As várias vezes que a fiscalização se referiu à atividade-fim da autuada e dos seus prestadores de serviços, foi para demonstrar o caráter não eventual dos serviços prestados, conforme disciplinado no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, art. 10, § 4º, segundo o qual:

Art. 10 [...]

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

Ademais, a despeito da possibilidade da terceirização na atividade-fim, fato é que deve restar comprovado se, de fato, o serviço foi **terceirizado**. Situação que não se verifica no presente caso, ante o minucioso trabalho fiscal realizado que demonstrou a pessoalidade na prestação dos serviços e os demais pressupostos da relação de emprego.

Os acórdãos citados no recurso não vinculam os conselheiros do CARF e, como se vê nos resultados dos julgamentos, não o foram por unanimidade.

## MÉRITO

### COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO

Argumenta ser o agente fiscal incompetente para desconsiderar a existência da pessoa jurídica e reconhecer relações de emprego.

A Lei 8.212/91, que estabelece as regras que regem a filiação obrigatória de trabalhadores ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, dispõe que:

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, uma vez constatado que há a vinculação obrigatória de um trabalhador ao RGPS, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual a prestação se deu para, com base na realidade emergente, apurar contribuições devidas e condutas incompatíveis com a legislação aplicável.

Da mesma forma, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, na redação dada antes da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, determina:

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.

Do exposto, percebe-se que não podem prosperar as alegações da recorrente de que os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil não poderiam determinar a forma de contratação dos prestadores de serviços ou ter desconsiderado um contrato ou ato jurídico praticado entre duas pessoas jurídicas.

**Não ocorreu a caracterização do vínculo empregatício**, como alegado, houve apenas o reconhecimento de que, no que se refere aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, a relação se deu, diretamente, entre os trabalhadores (sócios das empresas) e o sujeito passivo. Apenas concluiu a fiscalização que os serviços por elas faturados não foram prestados numa relação entre pessoas jurídicas autônomas, mas entre o tomador (sujeito passivo) e os trabalhadores (sócios das pessoas jurídicas).

Acrescente-se que não foram desconsideradas as personalidades jurídicas das empresas prestadoras. Elas poderiam, inclusive, além do serviço prestado à autuada, objeto da atuação, ter prestado outros tipos de serviços, por conta própria ou a outras empresas.

Lei 11.196/2005

Também sem razão a recorrente ao alegar que se aplica ao presente caso o disposto na Lei 11.196/05, art. 129. Tal lei não alterou a legislação previdenciária e, além disso, ela se refere a serviços que, de fato, sejam prestados por pessoa jurídica, o que não é o caso.

Sobre a matéria, cite-se decisão da câmara superior, Acórdão 9202-004.640, de 25/11/16, conforme trecho do voto da relatora:

Quanto a impossibilidade de formação de vínculo por força do disposto na lei 11.196/05, entendo que razão não assiste ao recorrente.

A suposta incompatibilidade entre o § 2.º do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 pode ser resolvida mediante interpretação sistemática das normas aplicáveis à espécie. Eis o dispositivo:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os 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, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

Dos termos legais acima, percebe-se que o dispositivo é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que esse serviço deva ser obrigatoriamente prestado pelo sócio ou qualquer empregado e independentemente de haver designação de obrigações aos trabalhadores.

**Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT**, in verbis: (grifo nosso)

Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. Vejamos trecho do relatório fiscal:

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Um argumento que nos parece muito válido para chancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos, diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes, sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego desvirtuada pela mera pactuação entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:

“Razões do veto - O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. **Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.**”  
(grifamos)

**A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho corrobora o entendimento de que o artigo 129 da Lei 11.196/2005 não teve o condão de legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, ficando a salvo a relação de emprego.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE PEJOTIZAÇÃO(LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de pejotização. **Em qualquer desses casos além de outros, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço,** com todos os elementos fático-jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural.

2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATÓRIA. MANUTENÇÃO. É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT). Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR 63935.2010.5.02.0083, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/06/2013, 3ª Turma, Data de Publicação: 21/06/2013)(grifamos)

Há um outro precedente também do TST que não poderíamos deixar de citar, posto que vem bem nessa linha de entendimento de que a norma do art. 129 da Lei 11.196/05 não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas.

Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTETÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88). MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art. 1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine; Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem-estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º, I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconômico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se anteponham ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). **A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho.** Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido (AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como escudo para proteger situações de clara afronta aos princípios dos Direitos Previdenciário e Trabalhista.

## TRABALHADORES – ANÁLISE DOS CONTRATOS

Ao contrário do que alega a recorrente, consta do relatório fiscal que os contratos foram individualmente analisados (item 3.2). Não há alegações genéricas. **A fiscalização, ao ver**

**que as cláusulas contratuais se repetiam nos contratos padronizados, citou referidas cláusulas uma única vez, não havendo necessidade de repeti-las para cada um dos prestadores**, o que tornaria enfadonho o relatório fiscal. A empresa não infirma a informação fiscal de padronização dos contratos e suas cláusulas.

Se da análise da situação fática que se apresenta, demonstra-se que ela se repete para toda a população de contratados, não há necessidade de individualização. No caso, conforme identificado pela fiscalização, **os contratos assinados pelas “empresas” prestadoras eram padronizados**. Ou seja, a situação era a mesma para todas as contratadas.

A recorrente cita duas empresas para as quais as notas fiscais identificam pessoa física diversa da apontada como responsável pela execução do serviço: Projer Engenharia Ltda e Sensata Engenharia e Consultoria Ltda. Sobre a questão, assim constou no acórdão recorrido:

No que se refere à Projer Engenharia Ltda, não restou comprovado que o sócio Petterson Gualberto Ribeiro tinha, de fato, poderes para assinar o contrato de prestação de serviços, dado que, formalmente, Jefferson Gualberto Ribeiro era o sócio administrador da suposta pessoa jurídica e, por conseguinte, representante da mesma junto a terceiros. Como Petterson figura, também, nas NFS trazidas ao feito, vislumbro que ambos estavam aptos a exercerem atividades junto à contratante, de sorte que a eleição de um deles como prestador não inviabiliza a participação do outro e os dois deveriam figurar no rol de segurados empregados. Dado que, no presente caso, apenas se cobram valores relativos à parte patronal, não há prejuízo aos citados segurados, cabendo, assim, a exigência no montante entabulado.

Já no tocante à Sensata Eng. e Const. Ltda, como ambos os sócios figuraram em ordens de serviços/compras e NFS da prestação em tela, ambos devem figurar no pólo da relação previdenciária estabelecida.

Sem reparos! No caso, ambos os sócios poderiam ter prestado os serviços e eventual erro material na informação que consta nas notas fiscais “Jefferson ou Petterson” ou na própria planilha elaborada pela fiscalização não causa prejuízo ao lançamento, já que houve a prestação de serviços por pelo menos por um deles, e como foi lançada somente a contribuição patronal, ela é devida, em qualquer caso. Vê-se que a fiscalização priorizou o nome do sócio que tinha poderes para assinar os contratos, contudo, nada impede que ambos tenham prestado os serviços à atuada.

Alega ainda que algumas pessoas jurídicas contratadas recrutaram contribuintes individuais, e os serviços poderiam ser executados mediante subcontratação.

O sócio que presta serviços à empresa é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, conforme dispõe a Lei 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

#### Lei 8.212/91

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como contribuinte individual:

[...]

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou

administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; [...]

## RPS

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

[...]

V-como contribuinte individual:

[...]

e) desde que receba remuneração decorrente de trabalho na empresa:

1. o empresário individual e o titular de empresa individual de responsabilidade limitada, urbana ou rural;
2. o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima;
3. o sócio de sociedade em nome coletivo; e
4. o sócio solidário, o sócio gerente, o sócio cotista e o administrador, quanto a este último, quando não for empregado em sociedade limitada, urbana ou rural;

No caso, conforme se verifica no anexo I, poucas empresas indicam a presença de contribuinte individual e, quando indicam, a maioria somente 1. Somente duas empresas indicam 2 e 3 contribuintes individuais. Diante da obrigatoriedade de o sócio remunerado ser contribuinte individual, infere-se que muitas se omitiram e que os contribuintes individuais informados são os próprios sócios. Ademais, conforme já dito, os históricos contábeis indicavam o nome do prestador dos serviços e caberia à recorrente comprovar que não foram prestados da forma apurada pela fiscalização.

## SEGURADOS CONSIDERADOS COMO EMPREGADOS PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS

Quanto aos segurados empregados, a Lei 8.212/91, que estabelece as regras que regem a filiação obrigatória de trabalhadores ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, dispõe que:

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, uma vez constatado que há a vinculação obrigatória de um trabalhador ao RGPS, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual a prestação se deu para, com base na realidade emergente, apurar contribuições devidas e condutas incompatíveis com a legislação aplicável.

Da mesma forma, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, na redação dada antes da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, determina:

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.

No caso, como dito acima, houve apenas o reconhecimento de que, no que se refere aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, a relação se deu, diretamente, entre os trabalhadores (sócios das empresas) e o sujeito passivo. Apenas concluiu a fiscalização que os serviços por elas faturados não foram prestados numa relação entre pessoas jurídicas autônomas, mas entre o tomador (sujeito passivo) e os trabalhadores (sócios das pessoas jurídicas).

Diante da realidade fática, a fiscalização verificou que nas prestações de serviços estavam presentes todos os requisitos necessários à caracterização dos segurados na qualidade de empregados (pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação), nos termos da Lei 8.212/91, art. 12, I, acima citado. Conforme **consta resumidamente no relatório do presente documento**, os elementos avaliados pela fiscalização foram detalhadamente apontados. E assim, corretamente apurou as contribuições sociais devidas.

Acrescente-se que, uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza-se de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos, por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Ou seja, uma vez evidenciada a simulação, não resta outra opção à fiscalização a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o contribuinte e seus prestadores.

Do contrário, esvaziar-se-ia inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias e da filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências dos pactuantes, causando, conforme o caso, prejuízo ao financiamento da previdência social decorrente de fraude.

Verifica-se no caso a figura da “elusão tributária”, conforme leciona Marciano Seabra de Godoi, que cita também outros autores, em artigo publicado na Revista de Informação Legislativa, v. 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012 – Estudo comparativo sobre o combate do planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil, disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496582>, aplica-se o **conceito amplo de simulação**, segundo a qual **o sujeito passivo, para atrair a aplicação de uma norma tributária benéfica que de outra forma não seria aplicável, usa a estrutura formal de contratos e outros institutos jurídicos esvaziando-os de qualquer substância jurídica real**. Segundo o professor:

O comportamento pelo qual o contribuinte se utiliza de meios artificiosos e abusivos para, sob uma aparência de legalidade e licitude, buscar evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou busca se colocar dentro do pressuposto de fato de um regime tributário mais benéfico, criado pela legislação para abarcar outras situações.

[...]

Os atos e negócios jurídicos engendrados pelas partes são abusivos/artificiosos, posto que a sua formalização não reflete os reais propósitos práticos buscados pelas partes e distorcem as finalidades e objetivos contidos nas normas que regulam a espécie.

[...]

[...] na elusão, o contribuinte busca uma economia tributária de má-fé, no sentido de burlar o espírito da lei e preservar somente sua letra, confiando numa interpretação automática e acrítica das normas aplicáveis ao caso.

Repisa-se que os contratos eram padronizados e a análise das cláusulas deles constantes vale para todos os segurados empregados, contratados como se pessoas jurídicas fossem. **A empresa não infirma a informação fiscal de padronização dos contratos e suas cláusulas.**

Sobre algumas alegações a mais das já refutadas, esclarece-se que o endereço da pessoa jurídica contratada não é relevante para infirmar o lançamento. A fiscalização ao afirmar que a maioria tinha endereço residencial, apenas acresceu mais um elemento para formar sua convicção. Também não muda o entendimento já esposado, o fato de algumas empresas serem sociedades simples. E, conforme já informado, não foram desconstituídas as personalidades jurídicas das prestadoras.

A verdade material apresentada, conforme relatado, que determinou o lançamento, não fora somente o objeto social das prestadoras ser o mesmo do da tomadora dos serviços, argumento repetido várias vezes pela recorrente, que ora se refere à possibilidade dos sócios prestarem os serviços, ora diz que não há como afirmar que foram eles que o prestaram, citando diversas decisões do CARF, cada uma específica para a situação concreta analisada, extraindo partes dos votos que respaldariam seu entendimento (veja-se que o trecho de um voto, sem avaliar o todo e o caso concreto é pouco relevante para aplicação em outra situação, como a que ora se apresenta).

Entende a recorrente que não há óbice que as pessoas jurídicas contratadas atuem de comum acordo com cooperação entre elas.

Ao contrário do alegado, **é exatamente a autonomia e a contratação por serviço certo, para uma atividade específica, no qual é transferida parte da responsabilidade para a outra empresa, que caracteriza a terceirização**, não havendo que se falar em cooperação entre as terceirizadas para a realização de um serviço. Aliás, ora a recorrente fala da possibilidade de cooperação na prestação dos serviços, ora afirma que as contratadas assumiram o risco do negócio. Como haveria a assunção do risco do negócio se as prestadoras não foram contratadas para serviço específico com transferência da responsabilidade?!

Nesse ponto do recurso, vê-se que os argumentos são apegados a elementos específicos do relatório fiscal, como a contratação como pessoa jurídica de ex-empregado ou o emprego de ex-prestador como pessoa jurídica. Esse elemento não invalida o lançamento, e pode ter sido trazido pela fiscalização como uma observação adicional, para formação da convicção.

Também, se, de fato, só há previsão de pagamento de alimentação em 18 contratos, esse elemento não foi o único analisado para o convencimento da fiscalização.

O conceito de serviço prestado em caráter não-eventual (relacionado direta ou indiretamente com a atividade do empregador, sendo de sua necessidade permanente) não se confunde com habitualidade ou exclusividade. Portanto, **não importa por quanto tempo o serviço foi prestado, se o segurado é ex-empregado da tomadora, ou tornou-se, se a empresa já existia à época de sua contratação ou se também foram prestados serviços a outras empresas, pois nada impede a prestação de serviços com múltiplos vínculos**. Assim, também não é relevante, de forma isolada, se as notas fiscais não eram sequenciais, ou ainda se o objeto da sociedade ou do contrato não tinha relação com sua atividade fim (Thematec), pois restou comprovado que o trabalho realizado era de necessidade permanente da contratante e estava presente a pessoalidade e demais requisitos da relação de emprego.

Quanto aos argumentos sobre a retenção na cessão de mão de obra, trata-se de matéria estranha à tratada no presente processo. A retenção apenas se aplica a serviços específicos, listados no art. 219 do RPS.

Quanto à subordinação, ao contrário do alegado, a fiscalização comprovou que as cláusulas contratuais eram padronizadas, que as contratadas estavam **submetidas à organização hierárquica da contratante, que é ela que fornece as condições para realização do trabalho, acompanhar e instruir os procedimentos a adotar, supervisionar os trabalhos, conduzir os trabalhos, fiscalizar os trabalhos, conferir a conclusão dos trabalhos via realização de medição e relatórios gerenciais. Os elementos apontados indicam sim a subordinação técnica, econômica e jurídica.** Pouco importa a falta de registro de ponto.

A ação trabalhista citada, somente foi aventada como mais um elemento de convicção. Demonstrando o entendimento da Justiça do Trabalho para um dos contratos a ela levada ao conhecimento, confirmando a convicção já firmada pela fiscalização.

A variabilidade dos valores pagos decorre dos serviços prestados e horas trabalhadas. A remuneração de empregados também pode ser variável, não sendo esse argumento válido para infirmar o lançamento.

A recorrente trás argumentos genéricos, que o fisco não comprovou que não se pode afirmar que o valor pago não seria destinado a outros sócios das prestadoras. Ao contrário, a fiscalização comprovou que os nomes das pessoas físicas que prestaram os serviços constavam da contabilidade da empresa. Após receber a remuneração, não importa a destinação que o trabalhador dá aos seus rendimentos.

E, conforme alegado, de fato, o empregado não pode não receber seu salário mensal. Contudo, a forma utilizada pela autuada, inclusive, dava a ela esse poder, de não remunerar caso o serviço não fosse prestado a contento.

Concluindo, se a gestão da atividade e as características do *modus operandi* não pertencem ao trabalhador, mas são definidos pela empresa que tem o poder diretivo ou poder de organização, se é o empregador que tem a legitimidade para determinar as regras de caráter técnico e organizativo que o empregado deve observar no cumprimento de suas obrigações, se é o empregador que tem a titularidade quanto à organização do espaço de trabalho, definição das tarefas, distribuição das funções, organização das escalas de trabalho e jornadas, de ajustamento dos processos produtivos, remanejamento dos postos de trabalho, enfim, tudo aquilo que diz respeito ao bom funcionamento da empresa e ao máximo aproveitamento da mão de obra, o vínculo estabelecido não é mercantil-empresarial, mas sim, emprego.

Quanto ao argumento de os valores serem apurados segundo a participação dos sócios nas empresas, ele não tem como prosperar, pois como já dito, o nome do segurado considerado como empregado estava discriminado na contabilidade da autuada e a relação verificada foi com esse prestador e não com outros eventuais sócios das empresas contratadas, caso existissem.

Repita-se que as empresas não foram desconstituídas e eventuais valores por elas recolhidos não possuem relação direta com os ora lançados, não podendo ser aproveitados.

Sendo assim, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições sociais previdenciárias.

## CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS

Questiona a recorrente o lançamento efetuado para o Incra, Salário Educação e Sebrae, sob o argumento da inconstitucionalidade da base de cálculo elegida.

Esclarece-se que a validade ou não da Lei, em face da suposta ofensa a princípio de ordem constitucional, escapa ao exame da administração, pois se a lei é demasiadamente severa, gerando injustiça, cabe ao Poder Legislativo fazer a sua revisão, ou ao Poder Judiciário declarar a ilegitimidade de um texto legal em face da Constituição, quando o preceito nele inserido se mostre evidentemente em desconformidade com a Lei Maior. Nesse sentido, a inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma lei não se discute na esfera administrativa. À fiscalização da RFB não assiste o direito de questionar a lei, tão somente, zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade fiscal está vinculada.

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E a Súmula CARF nº 2 determina:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de mérito e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier