



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.729400/2016-72
ACÓRDÃO	2402-013.454 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOGBR RECURSOS HÍDRICOS & GEOTECNICA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PEJOTIZAÇÃO. STJ. TEMA Nº 725. ADPF Nº 324. POSSIBILIDADE ORGANIZAÇÃO DA DIVISÃO DO TRABALHO. PRINCÍPIO LIVRE INICIATIVA E LIVRE CONCORRÊNCIA. LIMITES. EXERCÍCIO ABUSIVO DA CONTRATAÇÃO.

Com a chancela do Supremo Tribunal Federal em relação à contratação via pejotização da atividade meio e atividade fim, eventual lançamento fiscal a fim de alcançar o sócio da pessoa jurídica prestadora do serviço, só é viável sob o fundamento de desconformidade entre os atos ou negócios formalizados e os efetivamente praticados e mediante prova irrefutável. Tal lançamento jamais pode estar calcado em presunção.

ANÁLISE DO CASO CONCRETO. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA SOCIETÁRIA. CONTROLE CRUZADO ENTRE CONTRATANTE E PRESTADORA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Verificada, no caso concreto, a concentração de, no mínimo, 80% das quotas da sociedade prestadora em favor de sócios da própria contratante, com controle societário cruzado e dependência econômica estrutural, resta comprometida a alteridade necessária à caracterização de relação entre pessoas jurídicas distintas.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO CONFIGURADA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

Caracterizada a utilização de pessoa jurídica interposta com o objetivo de dissimular a natureza dos rendimentos recebidos, é cabível a imposição da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, II, da Lei nº 9.430/1996. Todavia, por força da retroatividade benigna (art. 106, II, “c”, do CTN), aplica-se ao caso a redação conferida pela Lei nº 14.689/2023, que reduz o percentual da multa qualificada para 100%.

REQUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS. SUJEIÇÃO PASSIVA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE PELA PESSOA JURÍDICA. DEDUÇÃO DO CRÉDITO EXIGIDO. SÚMULAS CARF Nº 76 E 176.

Requalificados os valores pagos à pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física, impõe-se admitir o aproveitamento dos tributos indevidamente recolhidos sob a sistemática empresarial, mediante dedução do crédito exigido, a fim de evitar dupla tributação da mesma base econômica. Aplicação analógica da *ratio decidendi* das Súmulas CARF nº 76 e nº 176, que reconhecem a dedução de valores pagos sob regime ou sujeição passiva equivocada quando comprovada identidade de materialidade tributável.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, (i) conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto pela Recorrente principal, deixando de apreciar a alegação de responsabilidade pessoal atribuída ao Sr. André Euzébio de Souza, nos termos do voto condutor; (ii) na parte conhecida, reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%; (2) por maioria de votos (a) cancelar o crédito tributário atinente à empresa PAMANAL (b) permitir que os recolhimentos realizados na pessoa jurídica GEABR, sejam aproveitados. Vencido o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, que deu parcial provimento em menor extensão, mantendo os créditos atinentes à GEABR e o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, que além de manter referidos créditos também não permitiu o aproveitamento dos recolhimentos realizados pela GEABR.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, João Ricardo Fahrion Nüske, Alexandre Correa Lisboa, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Suez Roberto Colabardini Filho e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal por meio do qual se exige o recolhimento de contribuições previdenciárias, inclusive da contribuição ao GILRAT, com aplicação do FAP ajustado, relativas aos anos-calendário de 2011 e 2012, bem como das contribuições destinadas a terceiros (salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre valores pagos ou creditados a segurados empregados.

Exige-se, ainda, o recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos ou creditados a contribuintes individuais, os quais não foram oferecidos à tributação.

Foi, ademais, aplicada multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, sob o fundamento de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, bem como multas pelo descumprimento de obrigações acessórias.

Conforme consignado no Relatório Fiscal, parte integrante do lançamento, a fiscalização teria constatado que a Recorrente, no exercício de sua atividade-fim — consistente na prestação de serviços nas áreas de geologia, geotecnia e engenharia civil — valeu-se de profissionais contratados por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, notadamente as empresas Geologia de Engenharia Associados Brasil – “GEABR” e Pamara Consultoria e Gerenciamento de Obra Ltda – “PAMARAL”.

Segundo o entendimento da d. fiscalização, restou caracterizada a existência de vínculo empregatício entre a Recorrente e os profissionais que figuravam como sócios das empresas GEABR e PAMARAL, o que ensejou a reclassificação dos valores pagos a tais pessoas jurídicas, para fins de considerá-los como remuneração destinada a segurados empregados.

Ademais, no que se refere a dois profissionais integrantes da GEABR que também compunham o quadro societário da própria Recorrente, os valores a eles destinados foram reclassificados como remuneração paga a contribuintes individuais, em razão da impossibilidade jurídica de reconhecimento de vínculo empregatício entre sócio e sociedade.

Os principais elementos apontados pela d. fiscalização para sustentar a caracterização do vínculo empregatício foram os seguintes:

- (i) profissionais que passaram a figurar como sócios da empresa GEABR eram, anteriormente à constituição dessa pessoa jurídica, empregados da própria Recorrente;
- (ii) a GEABR possuía sede no mesmo endereço da Recorrente, não constando dos autos comprovação de que o imóvel fosse de sua titularidade, tampouco da existência de contrato de locação formalizado entre as partes;
- (iii) constatou-se, na escrituração contábil da Recorrente, a disponibilização de plano de saúde e seguros de vida em favor dos profissionais que figuravam como sócios da GEABR;

(iv) diversos sócios da GEABR figuravam no sítio eletrônico da Recorrente como integrantes de seu quadro técnico, inclusive com endereço eletrônico vinculado ao domínio “vogbr.com”;

(v) verificou-se que a totalidade da receita declarada pela GEABR decorria da prestação de serviços à própria Recorrente, evidenciando relação de dependência econômica entre as partes;

(vi) apurou-se que, ao longo de todo o período fiscalizado, a GEABR teve como sócio majoritário — com participação mínima de 80% das quotas — pessoa que igualmente integrava o quadro societário da Recorrente;

(vii) verificou-se que o contrato celebrado entre a GEABR e a Recorrente previa o pagamento de valor mínimo mensal de R\$ 1.395,00 (mil trezentos e noventa e cinco reais), além da remuneração pelos serviços técnicos a serem executados. O instrumento contratual, contudo, não estabelecia critérios objetivos nem os valores unitários para tais serviços. Embora houvesse previsão de medição como parâmetro para faturamento, a fiscalização consignou que não foram identificados registros ou documentos aptos a comprovar a efetiva realização dessas medições;

(viii) constatou-se que a GEABR e a Recorrente eram assistidas pelo mesmo profissional de contabilidade, responsável pela escrituração de ambas;

(ix) apurou-se que diversas despesas atribuídas aos profissionais que figuravam como sócios da GEABR eram suportadas diretamente pela Recorrente;

(x) identificou-se que, em contratos celebrados pela Recorrente com terceiros — notadamente empresas do setor de mineração —, uma das supostas sócias da GEABR figurava como testemunha, fato registrado como indicativo de sua participação nas atividades ordinárias da Recorrente;

(xi) no que concerne à PAMARAL, composta por um único sócio, Paulo Antunes do Amaral, não foram apresentados registros de medição dos serviços supostamente prestados por seus sócios. Ademais, a proposta comercial apresentada para a execução dos serviços delimitava a atividade a carga horária compatível com aquela prevista na legislação trabalhista, circunstância considerada pela fiscalização como elemento indicativo de vínculo empregatício.

Devidamente intimada, apresentou a Recorrente Impugnação, na qual suscitou, preliminarmente:

(a) impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços intelectuais para fins tributários, ao argumento de ofensa ao art. 129, da Lei nº 11.196/05;

(b) impossibilidade de utilização de aferição indireta para apuração da base de cálculo das exações exigidas;

(c) vício na composição da base de cálculo, sob o fundamento de que apenas os valores efetivamente percebidos pelos sócios a título de pró-labore poderiam

integrar a base das contribuições, não sendo admissível a inclusão de valores distribuídos a título de lucros;

(d) vício na apuração da base de cálculo, em razão da não exclusão dos tributos retidos nas notas fiscais;

(e) impossibilidade de responsabilização pessoal do sócio André Euzébio de Souza, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional;

No mérito, alegou:

(a) que a autuação estaria fundada em presunções, inexistindo prova de que todos os sócios da GEABR tenham prestado serviços à Recorrente, sendo insuficientes os elementos apontados pela fiscalização para comprovar o alegado vínculo empregatício;

(b) que não haveria qualquer ilicitude na constituição de sociedade por profissionais intelectuais altamente qualificados para prestação de serviços de forma autônoma e independente;

(c) que jamais houve reclamação trabalhista ajuizada por integrantes da GEABR;

(d) que a concessão de seguro de vida e de plano de saúde aos supostos sócios da GEABR não seria suficiente para caracterizar eventual relação de emprego com a Recorrente;

(e) especificamente quanto à PANAMAL, que o contrato firmado se referia a projeto determinado - “Barragem de Forquilha IV- Obra do Projeto VG12-050” – inexistindo prova de vínculo, especialmente de natureza trabalhista, entre o respectivo sócio e a Recorrente;

(f) impossibilidade de aplicação de multa qualificada, ante a ausência de fraude e sonegação.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, foi proferido o Acórdão nº 14-65.326, que julgou improcedente a Impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando as razões anteriormente deduzidas, as quais passam a ser examinadas.

É o relatório.

VOTO

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos extrínsecos de admissibilidade.

Todavia, no que se refere à insurgência quanto à responsabilidade pessoal atribuída ao Sr. André Euzébio de Souza, com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – suscitada como preliminar – o recurso não merece conhecimento, porquanto, não é dado a um sujeito passivo impugnar o lançamento em nome de outro, tratando-se de partes distintas, com legitimidade e interesses próprios no processo administrativo fiscal.

Sobre a legitimidade para impugnar o ato administrativo, este Conselho já firmou entendimento no sentido de que:

“A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.”

(Súmula CARF nº 172)

Assim, caso pretendesse insurgir-se contra a responsabilidade que lhe foi atribuída, caberia ao próprio Sr. André Euzébio de Souza apresentar impugnação e, se fosse o caso, interpor o correspondente Recurso Voluntário. Não o tendo feito, operou-se a preclusão do seu direito de questionar a exigência que lhe foi dirigida, não podendo valer-se das razões recursais deduzidas pela Recorrente.

Ressalte-se que eventual repercussão indireta das teses suscitadas pela Recorrente sobre a esfera jurídica do referido responsável não afasta a ausência de legitimidade nem autoriza o exame, nesta sede, da imputação de responsabilidade fundada em suposto excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Voluntário nessa parte.

Quanto às demais matérias suscitadas sob a rubrica de preliminares — notadamente a alegada impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, a suposta vedação à aferição indireta e os apontados vícios na composição da base de cálculo — verifica-se que tais questões se imbricam com o próprio fundamento da exigência fiscal.

Com efeito, a apreciação dessas alegações demanda o exame do conjunto fático-probatório e da qualificação jurídica conferida pela fiscalização aos fatos apurados, circunstância que as aproxima do mérito propriamente dito.

Assim, por se confundirem com o mérito da controvérsia, as referidas matérias serão analisadas conjuntamente com as demais razões recursais.

Delimitadas as questões de admissibilidade e definido que as demais matérias suscitadas sob a rubrica de preliminares serão apreciadas em conjunto com o mérito, passa-se ao exame da controvérsia propriamente dita.

1. DA ORGANIZAÇÃO DA DIVISÃO DO TRABALHO: TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM / PEJOTIZAÇÃO PARA FINS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

A discussão central consiste em verificar se o conjunto probatório constante dos autos é suficiente para caracterizar vínculo empregatício entre a Recorrente e os profissionais formalmente vinculados às pessoas jurídicas GEABR e PAMARAL, legitimando a reclassificação dos valores pagos e a consequente exigência das contribuições previdenciárias lançadas.

Pois bem. Quanto ao tema, registro que a matéria tem sido amplamente debatida, havendo pontos relevantes já pacificados pelo Poder Judiciário, os quais aqui exponho.

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

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

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

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

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

“Nota-se, portanto, com base nas considerações acima, que o que precariza a relação de emprego não é a terceirização, mas seu exercício abusivo. A solução não está, portanto, em vedá-la, mas definir um regime jurídico que evite abusos. Esse regime decorre da própria Constituição, como se verá adiante.”

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

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

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

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

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

serviços à contratante (art. 5º-A, §5º), bem como a responsabilidade por contribuições previdenciárias nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

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

Importante destacar-se, ainda, que mais recentemente foi também levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal a ADC nº 66, em que foi reconhecida a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas. Cite-se, a propósito, referido 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 no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil”.

Por oito votos a dois, restou reconhecida a constitucionalidade do dispositivo acima, do que se conclui que foi cancelado pelo STF a criação de interposta pessoa jurídica para a prestação dos serviços elencados em referido dispositivo.

Constata-se que, ao longo do tempo, a interpretação acerca do instituto em questão tem se aprimorado, acompanhando mudanças de compreensão sobre sua aplicação prática. Na Justiça do Trabalho, é recorrente a não configuração de vínculo empregatício em situações nas quais pessoas físicas, detentoras de elevada qualificação profissional, optam por constituir pessoa jurídica para a prestação de serviços — categoria conhecida como *hipersuficientes*. Prevista no art. 444, parágrafo único, da CLT, e disciplinada pelo art. 611-A do mesmo diploma, essa figura jurídica confere ao trabalhador maior autonomia para pactuar as condições de sua atividade, ensejando tratamento diferenciado no âmbito trabalhista. Cite-se, a propósito, referido dispositivo:

“Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Parágrafo único. A livre estipulação a que se refere o caput deste artigo aplica-se às hipóteses previstas no art. 611-A desta Consolidação, com a mesma eficácia legal e preponderância sobre os instrumentos coletivos, no caso de empregado portador de diploma de nível superior e que perceba salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017).

Por fim, acompanhando o posicionamento jurisprudencial acerca da matéria, bem como a alteração promovida pela própria legislação trabalhista, o Tribunal Superior do Trabalho (TST), em sessão do Pleno de 30 de junho de 2025, aprovou o cancelamento do item I, da Súmula 331, que vedava a terceirização de atividades-fim nas empresas.

Assim, o arcabouço legislativo e a jurisprudência consolidada reconhecem a plena legitimidade da prestação de serviços por intermédio de pessoas jurídicas ou outras formas admitidas em lei, não se exigindo, para tanto, a constituição de vínculo empregatício regido pela CLT. Todavia, tal possibilidade não constitui salvo-conduto para a utilização de estruturas formais que desvirtuem sua finalidade, com o propósito de dissimular relações de emprego. É sob essa perspectiva que passo à análise do caso concreto.

1.1. DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELA GEABR

À luz das premissas anteriormente delineadas, a controvérsia não se resolve pela simples constatação de que os serviços foram prestados por intermédio de pessoa jurídica, tampouco pela natureza intelectual das atividades desenvolvidas.

Como visto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece a legitimidade da terceirização, inclusive de atividade-fim, bem como a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, que admite a prestação de serviços intelectuais sob regime jurídico próprio das pessoas jurídicas. Não se pode, portanto, presumir a ilicitude da contratação apenas em razão da constituição de sociedade por profissionais anteriormente empregados da contratante.

Com efeito, elementos como identidade de endereço, exclusividade na prestação de serviços, ausência de reclamação trabalhista, concessão de benefícios ou mesmo a circunstância de terem os profissionais anteriormente mantido vínculo empregatício com a Recorrente não são, isoladamente considerados, suficientes para descaracterizar a validade da contratação por intermédio de pessoa jurídica, especialmente diante do atual entendimento jurisprudencial sobre a matéria.

Todavia, o caso concreto apresenta peculiaridade que ultrapassa tais circunstâncias.

Conforme demonstrado nos autos, a GEABR foi constituída por ex-empregados da Recorrente para prestar serviços essencialmente a esta. Até esse ponto, a situação mostra-se compatível com a reorganização lícita da atividade produtiva, nos termos admitidos pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, o aspecto que singulariza a hipótese reside na própria estrutura societária da GEABR.

Verificou-se que, ao longo de todo o período fiscalizado, a referida pessoa jurídica teve como sócio ou sócios majoritários — com participação mínima de 80% das quotas sociais — pessoas que igualmente integravam o quadro societário da Recorrente.

Conforme se extrai dos documentos acostados aos autos, os Srs. André Euzébio de Souza e Paulo Ricardo Behrens da França, bem como a Sra. Patrícia de Oliveira Giffoni figuravam

como sócios da Recorrente, conforme se verifica do quadro societário constante de seu contrato social:

SÓCIOS	%	QUOTAS	TOTAL R\$
André Euzébio de Souza	84,00	420.000	420.000,00
José Mendó Mizael de Souza	1,00	5.000	5.000,00
Patrícia de Oliveira Giffoni	5,00	25.000	25.000,00
Paulo Ricardo Behrens da França	10,00	50.000	50.000,00
Totais	100,00	500.000	500.000,00

Após a constituição da GEABR, ao longo de suas sucessivas alterações contratuais, passaram a integrar o quadro societário dessa pessoa jurídica, além dos profissionais que anteriormente eram empregados da Recorrente, os mesmos Srs. André Euzébio de Souza e Paulo Ricardo Behrens da França, bem como Sra. Patrícia de Oliveira Giffoni, conforme exemplificativamente demonstrado na 10ª Alteração Contratual:

SÓCIOS	QUOTAS	VALOR	%
ANDRÉ EUZÉBIO DE SOUZA	8.988	8.988,00	99,88
MAÍRA GAMA PINHEIRO LEAL	1	1,00	0,01
JOANA ANGELICA RESENDE DE ANDRADE ROICHMAN	1	1,00	0,01
SAMUEL SANTANA PAES LOURES	1	1,00	0,01
MARCUS FELIPE MATOS CRUZ	1	1,00	0,01
BRASILEU AGNALDO PEREIRA	1	1,00	0,01
ANDRÉ OLIVEIRA GUTMARAES	1	1,00	0,01
FÁBIO SOARES MAGALHÃES	1	1,00	0,01
WILSON GANDINI LUGÃO	1	1,00	0,01
VANDERLÚCIO BRANDÃO FERREIRA	1	1,00	0,01
JOSÉ MÁRIO QUEIROGA MAFRA	1	1,00	0,01
LUCAS RAFAEL DE FARIA LEITE	1	1,00	0,01
DENISE LEITOGUINHO ROSSI	1	1,00	0,01
TOTAL	9.000	9.000,00	100,00

Verifica-se do referido quadro que o Sr. André Euzébio de Souza, além de sócio da Recorrente, figurava como sócio majoritário da GEABR. Nas alterações posteriores, ainda que tenha havido substituição nominal do sócio majoritário, a participação foi assumida por outros sócios da própria Recorrente, mantendo-se a concentração de, no mínimo, 80% das quotas sociais em favor de integrantes do quadro societário da Recorrente, restando participação meramente residual aos demais sócios.

Em tal contexto, compromete-se de forma significativa a autonomia societária da GEABR, fragilizando a premissa de independência econômica que fundamenta a licitude da contratação entre pessoas jurídicas distintas.

A liberdade organizacional assegurada pelos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência pressupõe a existência de sujeitos jurídicos efetivamente autônomos, dotados de independência decisória e patrimonial. Quando, porém, a sociedade prestadora de serviços é majoritariamente controlada por sócio da própria contratante, a relação deixa de refletir contratação entre entes independentes e passa a se aproximar de reorganização interna da própria estrutura empresarial.

A isso soma-se o fato de que a totalidade da receita declarada pela GEABR decorria da prestação de serviços à Recorrente, circunstância que, aliada ao controle societário cruzado, evidencia relação de dependência econômica estrutural.

Nessas condições, a interposição da pessoa jurídica não se revela mera opção legítima de organização produtiva, mas instrumento formal que esvazia a alteridade necessária à caracterização de efetiva terceirização, comprometendo a autonomia negocial que justificaria a não incidência das contribuições sobre os valores pagos.

Dessa forma, embora superados diversos fundamentos tradicionalmente invocados para descaracterizar a pejetização — à luz da evolução legislativa e jurisprudencial sobre o tema —, o conjunto probatório relativo à GEABR demonstra que a estrutura adotada não traduzia relação entre pessoas jurídicas autônomas, legitimando a reclassificação promovida pela fiscalização.

Assim, quanto à GEABR, entendo pela legitimidade do lançamento fiscal e exigência das contribuições previdenciárias em questão.

Mantida, portanto, a reclassificação promovida pela fiscalização no que concerne à GEABR, cumpre enfrentar as alegações relativas à suposta desconsideração da personalidade jurídica e aos vícios na composição da base de cálculo.

Não houve, na hipótese, desconsideração da personalidade jurídica nos termos do art. 50 do Código Civil. O que se operou foi a requalificação da natureza jurídica dos valores pagos, para fins exclusivamente tributários.

Nessa perspectiva, igualmente não prosperam as alegações de que apenas valores pagos a título de pró-labore poderiam compor a base de cálculo ou de que deveriam ser excluídos os tributos incidentes sobre as notas fiscais. Reconhecida a reclassificação dos valores como remuneração direta pelos serviços prestados pelas pessoas físicas envolvidas, não subsiste a lógica de sua qualificação como rendimento de capital ou como contraprestação válida entre pessoas jurídicas autônomas.

A base de cálculo corresponde, assim, à integralidade dos valores pagos sob a estrutura contratual adotada.

Por fim, também não prospera a alegação de que teria havido indevida aferição indireta da base de cálculo.

Na hipótese, a fiscalização não procedeu a arbitramento em razão de inexistência ou imprestabilidade da escrituração contábil, mas promoveu a requalificação jurídica dos valores pagos sob a forma de prestação de serviços por pessoa jurídica interposta.

Em casos de pejetização, a própria natureza da controvérsia impede que a apuração da base se dê pelos critérios formais originalmente adotados pelo contribuinte, uma vez que tais registros partem da premissa jurídica que se encontra sob questionamento.

A base de cálculo foi extraída dos valores efetivamente pagos e regularmente registrados na contabilidade da Recorrente, apenas lhes sendo atribuída nova qualificação jurídica. Não há, portanto, vício no método de apuração, mas simples decorrência lógica da reclassificação promovida.

Diante do conjunto fático-probatório analisado e das premissas jurídicas delineadas, concluo pela manutenção do lançamento no que concerne aos valores pagos à GEABR, por se mostrarem legítimas a reclassificação promovida pela fiscalização e a consequente exigência das contribuições previdenciárias correspondentes.

1.2. DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELA PAMARAL

Diversa é a situação da Pamaral Consultoria e Gerenciamento de Obra Ltda. – PAMARAL.

Na hipótese, a pessoa jurídica foi constituída por único sócio, Sr. Paulo Antunes do Amaral, não havendo nos autos qualquer elemento que indique controle societário cruzado, participação comum com a Recorrente ou confusão estrutural entre as empresas.

A contratação deu-se para a execução de projeto específico — “Barragem de Forquilha IV – Obra do Projeto VG12-050” — cuja duração aproximada foi de 18 (dezoito) meses. Consta dos autos, ademais, documentação que demonstra que a PAMARAL celebrou outros contratos com empresas diversas, sem qualquer vinculação com a Recorrente, o que afasta a alegação de dependência econômica exclusiva.

Diferentemente do que se verificou em relação à GEABR, não há indícios de ausência de autonomia societária ou de reorganização interna da estrutura empresarial da Recorrente. Ao contrário, os elementos constantes dos autos evidenciam que se tratava de pessoa jurídica que atuava no mercado de forma independente, prestando serviços a múltiplos contratantes.

A circunstância de a proposta de trabalho apresentada pela PAMARAL estabelecer estimativa de carga horária para execução das atividades, ainda que parametrizada com a legislação trabalhista, não é, por si só, suficiente para caracterizar subordinação jurídica ou simulação. Trata-se de cláusula compatível com a delimitação técnica do escopo do serviço contratado, não implicando automaticamente vínculo empregatício.

À luz do entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal e da legislação vigente, a constituição de pessoa jurídica por profissional qualificado para prestação de serviços específicos, sem demonstração de subordinação estrutural, dependência econômica exclusiva ou confusão societária, insere-se no âmbito legítimo da liberdade de organização produtiva.

Inexistindo prova robusta da presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, não se sustenta, quanto à PAMARAL, a reclassificação promovida pela fiscalização, impondo-se o cancelamento do lançamento nesta parte.

2. DA NÃO APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

No que tange à penalidade aplicada, sustenta a Recorrente que não estariam presentes os requisitos para a imposição da multa qualificada, pugnando, portanto, pela sua redução ao patamar ordinário. Não lhe assiste razão.

Conforme demonstrado ao longo deste voto, restou caracterizada situação de simulação decorrente da utilização da pessoa jurídica GEABR com o propósito de dissimular a natureza efetiva dos pagamentos pagos pela Recorrente, atribuindo-lhes indevidamente a roupagem de prestação de serviços autônomos. A constituição e utilização da pessoa jurídica, na forma como delineada nos autos, não se mostram compatíveis com a efetiva realidade fática e econômica das operações, configurando conduta apta a atrair a incidência da multa qualificada, nos termos do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Todavia, em observância ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, deve ser aplicada ao caso a redação conferida pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada para 100%, estabelecendo novo limite máximo para essa penalidade.

Assim, ainda que mantida a qualificação da multa ante a configuração de evidente intuito de simulação, impõe-se sua redução ao patamar de 100%.

3. DAS DEMAIS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES SOCIETÁRIAS

A Recorrente ainda se insurge em relação às multas por descumprimento de obrigações acessórias, aderindo as mesmas razões para a redução da multa de ofício, ou seja, inexistência de conduta apta a atrair a qualificação de qualquer multa.

No entanto, bem como mencionado pelo V. Acórdão recorrido, os valores das multas constituídas pelo descumprimento de obrigações acessórias, correspondem ao valor mínimo previsto na legislação, sem qualquer acréscimo a título de agravamento.

Assim, mantendo-se em parte a obrigação principal autuada, permanecem hígidas as multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, quais sejam: (a) preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos segurados a serviço da autuada; (b) lançar mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições; (c) arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados a seu serviço.

4. DO APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS JÁ PAGOS PELA GEABR PARA O ABATIMENTO DOS VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES SOB EXIGÊNCIA

Por fim, pleiteia a Recorrente, de forma subsidiária, que, na hipótese de manutenção do lançamento fiscal, seja autorizada a dedução, do crédito tributário ora exigido, dos valores recolhidos por intermédio da pessoa jurídica GEABR.

No tocante ao pedido subsidiário, entendo ser possível o aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica GEABR a título de tributos incidentes sobre os pagamentos ora requalificados. Isso porque, ao reconhecer que tais valores correspondem, em verdade, a rendimentos do trabalho percebidos por pessoas físicas, o próprio lançamento afasta a natureza jurídica de receita empresarial que embasou os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica.

Dessa forma, desde que devidamente comprovados os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica GEABR sobre os valores objeto de requalificação, entendo ser cabível seu abatimento do crédito tributário exigido a título das contribuições em questão, como forma de preservar a materialidade do tributo e impedir a dupla tributação da mesma base econômica.

Não se está diante de compensação tributária, mas de imputação lógica decorrente da requalificação promovida no âmbito do próprio lançamento, de modo a evitar que a mesma materialidade seja onerada duas vezes.

Essa compreensão encontra respaldo na orientação consolidada deste Conselho, segundo a qual, uma vez desconstituída a natureza jurídica originalmente atribuída aos pagamentos, deve-se deduzir do lançamento de ofício os valores recolhidos sob a sistemática indevida, limitada à parcela correspondente à exação efetivamente devida.

Nesse sentido, a **Súmula CARF nº 76** estabelece que, em hipóteses de exclusão de pessoa jurídica do regime do Simples Nacional, os recolhimentos previamente efetuados na mesma natureza tributária devem ser deduzidos do lançamento decorrente da nova conformação jurídica, a fim de evitar duplicidade de exigência sobre a mesma materialidade.

Da mesma forma, a **Súmula CARF nº 176** dispõe que, havendo requalificação da sujeição passiva em relação à mesma operação, é possível deduzir do imposto exigido daquele que passa a ser reconhecido como contribuinte os valores recolhidos pelo sujeito anteriormente considerado, exatamente para impedir que o equívoco na definição do contribuinte resulte em dupla oneração do mesmo fato gerador.

A *ratio decidendi* de ambas as súmulas se aplica integralmente ao caso em exame. Reconhecida pela d. Fiscalização a impropriedade da tributação realizada no âmbito da pessoa jurídica GEABR, impõe-se admitir o aproveitamento dos tributos indevidamente recolhidos sob o regime empresarial, assegurando-se que a mesma base econômica seja tributada uma única vez e pelo sujeito efetivamente responsável.

Assim, a dedução dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, limitada à parcela correspondente ao contribuições incidentes sobre as verbas requalificadas, revela-se compatível com a jurisprudência vinculante deste Conselho.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano