



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.729988/2016-64
ACÓRDÃO	2004-000.389 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAIO EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCOES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. ATRIBUIÇÃO DO AUDITOR FISCAL PARA RECONHECER VÍNCULO DE SEGURADO EMPREGADO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS-TRIBUTÁRIO DE CUSTEIO NO MOMENTO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ALEGADA INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL. INOCORRÊNCIA.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada, sendo o auditor fiscal competente para apontar o vínculo de segurado empregado, a partir da definição da legislação previdenciária, atento a situação fática efetiva (*primazia da realidade*) e diante dos requisitos encartados no art. 12, inciso I, “a”, da Lei nº 8.212.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR UTILIZAÇÃO DE AFERIÇÃO INDIRETA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando o lançamento se apresenta devidamente motivado e por sua lógica e coerência procedimental foi respaldado no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212, inclusive pelo regulamentado no art. 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, com suas alterações, em situações na qual o contribuinte presta informação diversa da realidade, ou, ainda, omite informação verdadeira, sendo o procedimento instaurado com o objetivo de lançar de ofício importância que se reputa devida.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade por cerceamento de defesa quando não comprovado efetivo prejuízo. A eventual ausência de elementos ou de provas colacionadas pela fiscalização é matéria de mérito, o qual pode discutir a

comprovação, ou não, da infração por parte da fiscalização a partir dos critérios de distribuição do ônus da prova.

PRELIMINAR DE NULIDADE. NÃO APROVEITAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS POR INTERPOSTAS PESSOAS JURÍDICAS. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade por eventual não aproveitamento de tributos por interpostas pessoas jurídicas, em caso de lançamento de ofício com reconhecimento de simulação e de participação de interpostas pessoas, sendo o critério de aproveitamento, ou não, matéria de mérito.

PRIMAZIA DA REALIDADE. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DE SEGURADO OBRIGATÓRIO. SEGURADO EMPREGADO. OCORRÊNCIA DE PRESSUPOSTOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIO-TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. AFERIÇÃO INDIRETA.

No tocante à relação previdenciário-tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando o autuado – que foi comprovadamente efetivo beneficiário do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços –, obrigado ao recolhimento das contribuições devidas conforme correto enquadramento legal para a espécie.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de disparidade entre a forma de pactuação e a realidade, imperioso o reconhecimento do colaborador como segurado obrigatório da Previdência Social vinculado com o efetivo contratante, seja na modalidade segurado empregado ou na modalidade de contribuinte individual, conforme contexto fático observado e subsunção ao enquadramento legal adequado.

Enquadra-se como segurado empregado, para fins previdenciário-tributário, o trabalhador que prestando serviço diretamente para o efetivo contratante o faça em relação jurídica vinculada com elementos de personalidade, habitualidade (não eventualidade), onerosidade, alteridade e subordinação, nessa se observando elementos de vulnerabilidade e vício de consentimento em relação ao efetivo contratante – *ex vi* da alínea “a” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, combinado com o art. 22, I e II, da Lei nº 8.212, e arts. 116, I, 118, I e II, 142 e 149, VII, do CTN.

Os valores pagos para segurados obrigatórios do RGPS – segurados empregados –, integram o conceito jurídico de salário de contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Em caso de aferição indireta, deve a autoridade fiscal justificar o arbitramento da base de cálculo utilizada no lançamento, a qual, ao

guardar sintonia com os fatos, não deve ser afastada no controle de legalidade se não existe motivos suficientes para rechaçar a motivação.

PRIMAZIA DA REALIDADE. PAGAMENTO EFETUADO PARA INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. REMUNERAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. PRESSUPOSTOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIO-TRIBUTÁRIA.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de disparidade entre a forma e a realidade, impõe-se que prevaleça os fatos efetivamente ocorridos. Constatado pagamento para interposta pessoa jurídica que, em verdade, é remuneração de segurado empregado, deve-se reconhecer os valores como salário de contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DO ART. 44, §1º, DA LEI Nº 9.430, APLICADA EM RAZÃO DA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM INDICAÇÃO DE ELEMENTOS OBJETIVOS CARACTERIZADORES DA PRÁTICA DE SIMULAÇÃO EM CONTEXTO DE SIMULAÇÃO OBJETIVANDO AFASTAR A TRIBUTAÇÃO. LEGALIDADE DA IMPOSIÇÃO.

Cabível a imposição da multa qualificada, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra em uma das hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que se referem a situações de sonegação, fraude e conluio, relacionando-se com situações de simulação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DO ART. 44, §1º, DA LEI Nº 9.430, APLICADA EM RAZÃO DA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERCENTUAL ORIGINÁRIO DE 150%. REDUÇÃO PARA 100% EM RAZÃO DE RETROATIVIDADE BENIGNA DECORRENTE DA LEI Nº 14.689 E MOTIVADO PELA APLICAÇÃO DO TEMA 863 DA REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, na esfera administrativa, tendo como origem auto de infração lavrado com base na regra geral de qualificação da multa de ofício, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c”, do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado. Aplicável, ainda, o precedente qualificado do Recurso Extraordinário (RE) nº 736.090, da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal – STF (Tema 863).

Tema 863 do STF – Tese Firmada: Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de

sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. REQUERIMENTO DE APROVEITAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS.

Não há como ser aproveitados supostos valores recolhidos por interposta pessoa jurídica quando não guarda relação com a matéria tributável lançada ou inexistente crédito disponível.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, exclusivamente a fim de reduzir o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 462/590), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 414/450), consubstanciada no Acórdão nº 10-61.094 – 6ª Turma da DRJ/POA, de 30/11/2017, que, por

unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

CONSTITUCIONALIDADE.

A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES
Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa atuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

Entendimento que se aplica também às exações destinadas a outras entidades e fundos, arrecadadas e fiscalizadas pela Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

A multa de ofício qualificada de 150%, incidente sobre os valores das contribuições não recolhidas, é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante das contribuições devidas, ou evitar o seu pagamento, bem assim de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração (e-fls. 2/20; 263/264) juntamente com as peças integrativas e Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 22/54) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 23/01/2017 (e-fl. 265), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

A empresa contribuinte MAIO EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES S/A foi atuada pelo não recolhimento das contribuições destinadas a outras entidades e

fundos (Terceiros) – no caso, ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária – INCRA, Serviço Social da Indústria – SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, incidentes sobre valores de remuneração pagos a segurados empregados, nas competências janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

Os créditos tributários lançados, apurados em 17 de janeiro de 2017, atingiram o montante de R\$ 670.510,30 (seiscentos e setenta mil, quinhentos e dez reais e trinta centavos).

A empresa teve ciência dos lançamentos em 23 de janeiro de 2017, por via postal (fls. 265/266).

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 22/54, a autoridade lançadora presta informações acerca da ação fiscal, bem assim no tocante ao lançamento supramencionado.

No caso, a auditoria fiscal constatou, em consulta à internet, que a empresa contribuinte Maio Empreendimentos e Construções S/A integra o Grupo Maio/Paranasa. Esclarece que em várias reportagens obtidas, no próprio “site” da empresa e em vídeo institucional, há menção ao Grupo, que atua na área de incorporação e construção de empreendimentos comerciais e residenciais.

Aduz que a ligação entre as empresas Maio Empreendimentos (contribuinte) e Paranasa Engenharia e Comércio S/A (solidária na obrigação previdenciária patronal, não havendo solidariedade nas exações para Outras Entidades e Fundos -Terceiros) foi confirmada através de verificação efetuada no quadro societário das empresas. Essas empresas possuem os mesmos acionistas ou quotistas, a saber: MRP Participações Ltda, Fernando Soares Magalhães Viana, Jackson Cançado Ribeiro, Juarez Viana Dolabela Marques e Jânio Valério Alves.

Quanto ao lançamento em si, consta que, para atender a demanda de suas atividades econômicas, a atuada contribuinte Maio Empreendimentos utilizou o trabalho de segurados empregados admitidos de forma meramente formal por meio de interpostas pessoas jurídicas. Estes profissionais eram sócios das interpostas, mas que, em face das peculiaridades verificadas na prestação desses serviços, foram enquadrados como segurados empregados da atuada. Também, verificou-se peculiar situação de segurado empregado da própria atuada que teve parte da remuneração paga de forma simulada por meio de interposta pessoa jurídica.

Foram considerados, como base de cálculo das contribuições atuadas, primeiro, os valores pagos a pessoas físicas por intermédio de pessoas jurídicas, cujos sócios foram caracterizados, à luz da legislação previdenciária, como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados da empresa atuada.

“*In casu*”, foram considerados segurados empregados a serviço da atuada os sócios das empresas interpostas, a saber: Sandro José Diniz Lima Soares, sócio da “SDS Engenharia e Consultoria”, CNPJ nº 10.../0001-53; e Rodrigo Augusto de Moura, sócio da “Viana Moura Engenharia Ltda, atualmente RAM Engenharia Ltda”, CNPJ nº 11.../0001-10.

Adicionalmente, o valor pago à empresa “Só Na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda” foi considerado como salário indireto de Charles Gomes de Oliveira, gerente comercial da própria atuada contribuinte Maio Empreendimentos. Tratou-se de pagamento simulado por meio de interposta pessoa jurídica.

No primeiro caso, a auditoria fiscal inicialmente identificou, por meio de lançamentos contábeis efetuados na conta de passivo Fornecedores Diversos 2.01.001.101170, aquelas empresas que prestaram serviços para a atuada, no período fiscalizado, executando atividades relacionadas à atividade-fim desta última. Em sequência, solicitou a apresentação dos respectivos contratos de prestação de serviço, notas fiscais emitidas pelas prestadoras e outros elementos, com a finalidade de identificar, claramente, a natureza dos serviços prestados.

Com base nesses elementos, concluiu que, nas duas empresas prestadoras de serviço em questão (“SDS Engenharia e Consultoria”; e “Viana Moura Engenharia Ltda”, atualmente “RAM Engenharia Ltda”), ainda que ambas tenham firmado contratos de prestação de serviços e/ou faturado os serviços, a prestação de serviços se deu diretamente pelos sócios, em condições que os enquadram, nos termos da legislação previdenciária, como segurados empregados da contribuinte Maio Empreendimentos tomadora dos serviços, porquanto constatadas a pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica existentes na relação jurídica entre as partes.

As remunerações dos trabalhadores foram apuradas por aferição indireta, com base nas notas fiscais emitidas pelas prestadoras de serviço, procedimento que tem respaldo no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no artigo 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, com suas alterações.

No segundo caso (situação da empresa interposta “Só Na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda”), a auditoria fiscal considerou como remuneração indireta, integrando o salário de contribuição do segurado empregado da própria atuada Sr. Charles Gomes de Oliveira, o pagamento de R\$ 2.500.000,00, efetuado em janeiro de 2012, a título de comissão. O valor referido foi pago de forma simulada para a empresa interposta “Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda”. Esse valor foi identificado na contabilidade da atuada. Tratava-se, em verdade, de salário “indireto” (comissão) do segurado empregado.

A auditoria fiscal registra, ainda, que o Sr. Charles Gomes de Oliveira foi gerente comercial da atuada, admitido em 1º de fevereiro de 2011 e demitido

em 25 de julho de 2012, além de sócio administrador da empresa “Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda”, constituída 14/12/2011, com atividades paralisadas em 13/08/2013. O pagamento da remuneração (salário indireto) ocorreu em janeiro de 2012.

A autuação vem instruída pelos documentos de fls. 56/261.

O lançamento dos autos é reflexo do lançamento das contribuições previdenciárias (*Processo Principal Apenso nº 15504.729986/2016-75, julgamento nessa mesma assentada*) no qual se imputou responsabilidade solidária para as indicadas empresas do Grupo Econômico da autuada contribuinte Maio Empreendimentos, no entanto nestes autos de lançamento de Terceiros não houve imputação de responsabilidade solidária.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 270/393), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênias para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

A empresa contribuinte Maio Empreendimentos e Construções S/A impugnou tempestivamente as exigências, através do arrazoado de fls. 270/393. A ciência da autuação ocorreu em 23 de janeiro de 2017, enquanto a impugnação foi protocolizada em 22 de fevereiro de 2017 (fls. 268/269).

Em preliminar, a empresa Maio Empreendimentos e Construções S/A aponta a nulidade dos lançamentos, tendo em vista, a um, a incompetência da fiscalização para desconsiderar a existência de pessoas jurídicas e reconhecer relações de emprego; a dois, a utilização do método de aferição indireta sem que existam parâmetros legais previstos especificamente para a apuração de contribuições previdenciárias; a três, a ocorrência de cerceamento de defesa; e, a quatro, a desconsideração pela autoridade fiscal dos valores já recolhidos a título de contribuição social pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Isto posto, veja-se.

Da incompetência da fiscalização para desconsiderar a existência de pessoas jurídicas e reconhecer relações de emprego

Inicialmente, afirma a impugnante que, nos termos do artigo 114 da Constituição Federal, compete à Justiça do Trabalho a análise da existência de eventual vínculo empregatício, inclusive no que respeita ao reconhecimento das relações de emprego.

Nesse sentido, conclui pela inconstitucionalidade e ilegalidade no parágrafo 2º do artigo 229 do RPS.

Aduz que, nos termos do artigo 33 da Lei nº 8.212/91, o poder fiscalizatório dos agentes da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB é amplo, inexistindo, contudo, previsão quanto à possibilidade de reconhecimento de vínculo empregatício pela fiscalização. Tampouco a Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, que trata das carreiras dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, autoriza, em seu artigo 6º, o procedimento previsto no parágrafo 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social.

Conclui pela nulidade dos lançamentos, haja vista a ausência de competência legal do Fisco para reconhecer a existência de relação de emprego, e, em consequência, para exigir contribuições previdenciárias e multas por descumprimento de obrigações acessórias da impugnante na condição de suposta empregadora.

Destaca, ainda, o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, segundo o qual o lançamento, para que surta seus efeitos, deve ser realizado por autoridade competente – o que não ocorreu “*in casu*”.

Também a desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços, realizada pelo Fisco na presente autuação, não faz parte de seu rol de competências legais. Trata-se de competência restrita ao Poder Judiciário, consoante se deduz do artigo 50 do Código Civil – restando igualmente clara, neste caso, a intromissão do Fisco em seara alheia à sua competência legal.

Neste diapasão refere ainda o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.129/2005 [sic], segundo o qual, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados – como no caso dos serviços prestados à impugnante, pelas empresas discriminadas no relatório fiscal –, sempre se sujeitam à legislação aplicável às pessoas jurídicas, descabendo às autoridades tributárias lhes dar o tratamento previsto aos trabalhadores, ainda quando destinadas à prestação de serviços de natureza intelectual e mesmo quando estes serviços são realizados por apenas um de seus sócios e em caráter pessoal.

Assim também nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que não permite a desconstrução de situações jurídicas consolidadas, como no caso em tela, e depende de lei complementar – ainda não editada – para sua execução.

Da utilização do método de aferição indireta sem que existam parâmetros legais previstos especificamente para a apuração de contribuições previdenciárias

Afirma que o método de aferição indireta é admitido na hipótese em que a fiscalização constata que a contabilidade ou a documentação do contribuinte não registra o movimento real da pretensa remuneração paga a segurados. Trata-se

de forma subsidiária de quantificação do fato gerador, à qual não se pode apelar, salvo nos casos rigidamente estabelecidos em lei, no caso, o parágrafo 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que para sua utilização devem constar previstos em lei parâmetros para a aferição da matéria tributável – inexistentes em relação às contribuições previdenciárias e sociais –, haja vista o disposto no artigo 142, parágrafo único, do CTN, segundo o qual o ato administrativo do lançamento é vinculado à lei.

Acrescenta que, nos termos do artigo 97, inciso IV, do CTN, regulamentador do princípio da legalidade estabelecido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, “somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo”, razão por que nem mesmo eventual parâmetro prescrito em atos administrativos é competente para tanto.

No presente caso, inexistindo em lei parâmetros para arbitramento das contribuições previdenciárias e sociais, a aferição indireta preceituada no parágrafo 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91 afigura-se mera norma programática, que reclama, ainda, regulamentação legal. Os arbitramentos nela embasados, tal qual se constata “in casu”, em que foi utilizado como parâmetro o valor das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas tidas como interpostas, mostram-se manifestamente inconstitucionais e ilegais, por afronta ao princípio da legalidade.

Da ocorrência de cerceamento de defesa

Afirma que o exercício das garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa pressupõe que o litigante tenha absoluta segurança quanto aos contornos em que definida a pretensão contra ele deduzida. É imperioso que se saiba, ao certo, todos os pontos sobre os quais seja relevante contraditar e apresentar evidências, de forma a permitir que o contribuinte possa influenciar a formação do convencimento da autoridade responsável pelo controle de legitimidade do crédito tributário.

No caso em apreço, tais prerrogativas não foram observadas. No Relatório Fiscal, a fiscalização faz referência a documentos, utilizados como base de dados para a lavratura dos autos de infração em referência, os quais não foram disponibilizados no presente processo administrativo. Destaca os itens 19-a, 32 e 33 do relatório, onde o Fisco expressamente afirma que consultou o banco de dados da RFB, notadamente as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs, para fundamentar o lançamento na suposta ausência de empregados das empresas prestadoras de serviços.

Observa que, embora a Fiscalização tenha, expressamente, afirmado que consultou a base de dados da RFB para verificar a existência de empregados registrados em nome das empresas SDS Engenharia e Consultoria, Viana Moura Engenharia e Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda., deixou de colacionar ao processo administrativo as

GFIPs emitidas por estas, ou mesmo as Relações Anuais de Informações Sociais - RAIS destas, as quais também podem ser acessadas pela auditoria fiscal.

Aduz, contudo, que esses documentos detêm informações que não são públicas e que, por óbvio, a impugnante não teve e nem terá acesso a eles. São informações protegidas pelo sigilo fiscal, na forma do artigo 198 do CTN.

De qualquer sorte, como os referidos documentos não foram colacionados ao presente processo administrativo, nem entregues simultaneamente com os autos de infração em apreço, não tem a impugnante como verificar a veracidade dessas assertivas.

A nulidade dos autos de infração exsurge clara quando se verifica que a não apresentação dos elementos de prova implica cerceamento de defesa imposto à impugnante, bem como atentado ao direito ao contraditório, já que, sem saber com precisão quais são os elementos instrutórios que o sustentam, não pôde trazer à lide seus argumentos e provas cabíveis.

Ademais, é dever do Fisco, ao realizar o lançamento, acostar aos autos todos os elementos de prova que lhe deram substrato, conforme determina o artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

No âmbito do processo administrativo-fiscal não prevalece, pois, o entendimento de que a prova deve ser suportada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, sob o argumento de presumirem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração Pública. Isso porque, antes de o ônus da prova recair sobre o sujeito passivo no momento da impugnação, em razão dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de seus direitos, cabe ao Fisco o dever de demonstrar os fatos que fundamentaram o lançamento.

Invoca, ainda, o disposto no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, o qual impõe a nulidade do lançamento em situação como a presente, “na qual o cerceamento de defesa é incontestável.”

Da desconsideração pela autoridade fiscal dos valores já recolhidos a título de contribuição social pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços

No presente caso, a fiscalização, em desacordo com o disposto no artigo 142 do CTN, deixou de verificar e deduzir, do lançamento, as contribuições sociais já recolhidas pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à impugnante – o que configura vício de apuração da “matéria tributável”.

Uma vez que o Fisco entendeu pela existência de suposta relação de emprego, desconsiderando a personalidade jurídica das empresas SDS Engenharia e Consultoria e Viana Moura Engenharia, e que os valores pagos à Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda. seriam salário indireto de empregado da impugnante, caberia a ele o dever de mensurar a exação, considerando os valores regularmente recolhidos por estas até então, tal como determina o artigo 142 do CTN.

No mérito, a empresa afirma, a um, a insubsistência dos autos de infração; a dois, a indevida desconsideração da personalidade jurídica da empresa Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporações de Negócios Imobiliários Ltda.; a três, a necessária apuração das contribuições sociais de acordo com os profissionais que executaram atividades, ou segundo a participação dos sócios nas respectivas pessoas jurídicas; a quatro, a necessária dedução do presente lançamento das contribuições previdenciárias e sociais e dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à impugnante; e, a cinco, a ilegalidade da qualificação da multa aplicada.

Isto posto, veja-se.

Da insubsistência dos autos de infração

Afirma, inicialmente, que o procedimento administrativo de lançamento se orienta pela busca da verdade material, a qual deve ser demonstrada objetivamente pela autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do CTN.

Assim, deve o lançamento tributário fundar-se na lei e na demonstração da ocorrência dos fatos geradores dos tributos. Em outras palavras, compete ao Fisco, ao realizar uma autuação, provar as premissas fáticas aptas a validar o procedimento, não bastando, para tanto, que seus agentes apresentem meros indícios de prova.

No presente caso, entretanto, a fiscalização conduziu-se fora dos limites da lei ou em ofensa a esta, havendo deixado de considerar fatos relevantes para a verificação da existência ou não de vínculos empregatícios. Ao assim proceder, acabou por aplicar à impugnante tributação por mera presunção, o que o ordenamento pátrio renega, porque erigido ao arrepio do artigo 142 do CTN, vulnerando o princípio da legalidade, resultando inválido o lançamento fiscal em tela.

A prova da existência da relação de emprego impõe que se confirmem todos os pressupostos elencados no artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Assim, somente se estará diante de empregado se houver inequívoca prova da existência concomitante dos seguintes requisitos: trabalho por pessoa física, pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica. A desconsideração da personalidade da empresa prestadora do serviço, para viabilizar o reconhecimento do vínculo empregatício entre o seu sócio e o tomador do serviço, exige que seja provada pela auditoria fiscal a configuração desses requisitos, não sendo suficiente a sua demonstração de modo parcial, ou incompleto, ou, ainda, por meio de indícios.

Destarte, não comprovada a relação empregatícia, resta malferida a norma prescrita no artigo 142 do CTN, no sentido de que o Fisco não se desincumbiu do dever de demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação previdenciária,

dando ensejo à nulidade dos lançamentos tributários, em virtude de vício material.

Examina, neste tópico, os requisitos (a) da pessoalidade e da ausência de prestação de serviços por pessoa física, (b) da não eventualidade, (c) da onerosidade e (d) da subordinação.

a) da pessoalidade e da ausência de prestação de serviços por pessoa física

Afirma, inicialmente, que a prestação de serviços por empresas que não possuem folha de pagamento, inclusive aqueles de natureza intelectual, não enseja a interpretação realizada pelo Fisco, no sentido de que as respectivas atividades sejam realizadas pelos próprios profissionais discriminados no Relatório Fiscal – fato que, no entender da auditoria fiscal, permitiria presumir a prática pela impugnante de “pejotização”, ou melhor, a contratação de empregados sob as vestes de pessoas jurídicas, e a pessoalidade dos serviços prestados, vindo a caracterizar relação de emprego entre a impugnante e os sócios dessas prestadoras dos serviços.

Nesse sentido, reitera o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, de acordo com o qual, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais pode ser realizada através de pessoas jurídicas.

Observa que essas sociedades, em regra, como suas atividades envolvem a prestação de serviços de natureza intelectual, não possuem grandes estruturas físicas ou intensidade de negócios. Assim, a atividade econômica, por profissional intelectual, pode ser realizada através de pessoa jurídica, a qual pode dispensar, por sua vez, a contratação de mão-de-obra e grandes estruturas físicas para o exercício de seu objeto social.

Tais características demonstram que, de fato, é geralmente o próprio sócio que presta, pessoalmente, o serviço contratado. Todavia, este simples elemento não leva à conclusão de que há aqui relação de emprego entre a impugnante e os sócios das empresas contratadas.

Destaca que os serviços de engenharia prestados à impugnante envolvem a prestação de esclarecimentos de natureza técnico-científica, ou seja, resumem-se à transmissão de conhecimentos e elementos imateriais de caráter técnico, dado o “know how” que o prestador dos serviços possui. Atividade que não exige necessariamente auxílio profissional.

Salienta que as pessoas jurídicas contratadas pela impugnante, enquanto espécies de sociedades simples, têm como principal característica o fato de servirem para viabilizar a prestação de serviços técnicos atinentes à profissão exercida pelos seus sócios, prestando-se a desenvolver atividade eminentemente intelectual referente ao setor de engenharia. Não têm, portanto, essência empresarial, embora exerçam atividade econômica de forma organizada.

Em razão disso, considera que a prestação de serviços de engenharia – objeto social das empresas SDS Engenharia e Consultoria e Viana Moura

Engenharia – à impugnante, atuante no setor de construção civil, não permite a configuração de relação empregatícia, com a desconsideração da personalidade das aludidas pessoas jurídicas.

Caso contrário, na hipótese de prevalecer o raciocínio desenvolvido pelo Fisco, no sentido de que as atividades exercidas por essas empresas estão inseridas no bojo da atividade-fim regularmente executada pela impugnante e que, por isso, deve ser reconhecido o desempenho de atividade laboral, típica de empregado, pelos sócios dessas sociedades, inevitavelmente ocorrerá o esvaziamento da finalidade jurídica e econômica delas, uma vez que ficarão impossibilitadas de atuar no setor da construção civil.

Assim, pouco importa o fato de que as pessoas jurídicas não tenham o registro de empregados, uma vez que os serviços podem ter sido, de modo legítimo, executados pessoalmente pelos seus sócios.

Observa que os contratos de prestação de serviços com a impugnante demonstram que as relações firmadas com esta envolveram serviços prestados, exclusivamente, por pessoas jurídicas e não por pessoas físicas. Assim, jamais poderia se concluir pela existência de eventual relação de emprego, já que a figura do trabalhador há de ser, sempre, uma pessoa natural.

Tais fatos demonstram que o Fisco, para realizar o presente lançamento, baseou-se em presunções ou indícios inaptos a comprovar qualquer fato, visto que destituídos dos pressupostos da gravidade, precisão e concordância.

Acrescenta que a assertiva acerca da pessoalidade da prestação de serviços torna-se ainda mais absurda quando se constata que as pessoas jurídicas contratadas pela impugnante têm quotistas distintos daqueles apontados como empregados, não se podendo presumir que façam parte do respectivo quadro social apenas para permitir a constituição da empresa.

Nem mesmo o fato de existir, no entender do Fisco, certa semelhança entre os contratos das pessoas jurídicas que prestaram serviço à impugnante, no período fiscalizado, enseja a natureza empregatícia firmada pela Fiscalização. Na realidade, a adoção de contratos similares decorre exclusivamente da praticidade, inerente às relações de trato negocial.

De outra parte, observa que as pessoas jurídicas que prestaram serviços à impugnante já existiam em data anterior ao período fiscalizado, conforme se denota dos itens 23 a 27 do Termo de Verificação Fiscal – descabendo afirmar-se que teriam sido constituídas com o intuito de mascarar relação de emprego.

Em relação ao plano de saúde da Unimed-BH, concedido aos empregados regularmente contratados, e estendido às pessoas físicas discriminadas nos itens 61, 62 e 64 do Termo de Verificação Fiscal (Sandro José Diniz Lima Soares e Rodrigo Augusto de Moura), afirma que a referida assistência médica, contratada pela empresa Paranas Engenharia e Comércio S/A, não tem o condão de servir como elemento de prova da relação laboral.

A suposta configuração de grupo econômico entre a impugnante e a empresa Paranasa Engenharia e Comércio S/A tem como efeito, no âmbito previdenciário, tão somente a imputação a esta última do dever de adimplir o crédito tributário autuado, sob a justificativa da incidência da responsabilidade solidária, com amparo no artigo 124, inciso II, do CTN, e no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91.

Isto porque, apesar do entendimento da Fiscalização, acerca da formação “in casu” de grupo econômico, tanto a impugnante quanto a Paranasa Engenharia e Comércio S/A são pessoas jurídicas autônomas e distintas, mantendo ambas suas personalidades jurídicas e seus patrimônios individualizados. Refere o disposto nos artigos 266 e 278, parágrafo 1º, ambos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Destaca, ainda, os artigos 152, inciso I, 494 e 495, todos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que, ao tratarem dos efeitos tributários atinentes ao grupo econômico na seara previdenciária, limitam as suas repercussões ao campo da sujeição passiva da relação jurídico-tributária.

Desta forma, os planos de saúde contratados pela Paranasa Engenharia e Comércio S/A, como ato de mera liberalidade, em benefício de sócios da SDS Engenharia e Consultoria (Sandro José Diniz Lima Soares) e da Viana Moura Engenharia (Rodrigo Augusto de Moura), não repercutem na esfera jurídica da impugnante, no sentido de vinculá-la como empregadora das referidas pessoas físicas.

Observa, ainda, que, ao contrário do relatado no Termo de Verificação Fiscal, não consta no Termo de Intimação Fiscal nº 01, expedido para notificar a UNIMEDBH, nenhum pedido de esclarecimento acerca da contratação de plano de saúde aos empregados da impugnante. Ademais, de acordo com as informações prestadas pela UNIMEDBH, o sócio Rodrigo Augusto de Moura, da empresa Viana Moura Engenharia, além da fruição no período de 1º de julho de 2011 a 30 de abril de 2013 do plano de saúde concedido pela Paranasa Engenharia e Comércio S.A., também dispunha de idêntico benefício contratado pela Mutua de Assistência dos Profissionais da Engenharia Arquitetura e Agronomia durante o período de 1º de julho de 2010 a 05 de agosto de 2016.

Conclui que a presunção levada a efeito pelo Fisco carece de legitimidade e robustez: não há gravidade, porque não existe relevância no fato narrado; é imprecisa, uma vez que enseja várias interpretações diferentes; e não é concordante ou convergente, já que o indício não evidencia um único fato, qual seja a suposta relação de emprego.

b) da não eventualidade

Em relação à não eventualidade, a impugnante observa, haja vista o que consta dos itens 43 a 45 do Termo de Verificação Fiscal, que os serviços contratados não correspondem à sua atividade-fim, qual seja a prestação de

serviços de construção civil. No caso, as empresas em destaque prestaram serviços de natureza distinta à da construção civil.

Afirma que a inexistência de correspondência entre as atividades prestadas pelas pessoas jurídicas contratadas e aquela exercida pela impugnante é corroborada pelo Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, de onde se extrai que o código da Classificação Nacional de Atividade Econômica - CNAE de cada uma delas (serviços de engenharia, CNAE 71.12-0-00) é distinto da atividade principal da impugnante (construção civil, CNAE 41.204-00).

Assim, as atividades contratadas pela impugnante são distintas de sua atividade-fim, não havendo objeção legal à terceirização de atividade-meio. Nesse pormenor, destaca que o objetivo da contratação das aludidas empresas não é outro, senão o de possibilitar que a impugnante se dedique, exclusivamente, à sua atividade-fim.

Assim, não havendo vedação na legislação pátria à adoção da terceirização, a habitualidade da prestação de serviços de tal natureza, por certo, também não caracteriza eventual relação de emprego.

Pondera, ainda, que a legislação previdenciária, ao discorrer sobre a contratação de serviços relacionados à atividade-fim da tomadora, através da cessão de mão-de-obra, não prescreve como consequência a configuração do vínculo empregatício dos sócios das pessoas jurídicas que executam os serviços e aquela que os contrata – como equivocadamente efetuado no caso em referência –, mas atribui a quem contrata o serviço o dever de recolher por antecipação as contribuições previdenciárias, através de retenção.

O contexto fático narrado pelo Fisco, a pretexto de demonstrar que os sócios das empresas SDS Engenharia e Consultoria e Viana Moura Engenharia são, no seu entender, empregados da impugnante, e, em razão disso, desconsiderar a personalidade das aludidas pessoas jurídicas, encontra-se registrado na legislação previdenciária como hipótese de configuração de prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, dando ensejo à introdução na relação jurídico-tributária da figura da sujeição passiva indireta.

Assim, se, para viabilizar a prestação de serviço, o prestador coloca alguns dos seus segurados (sócios – contribuintes individuais) à disposição do tomador (impugnante), em suas dependências, ainda que os serviços prestados se refiram à atividade-fim deste último, tal procedimento tem como consequência apenas a incidência da retenção previdenciária, jamais a caracterização do vínculo empregatício.

Destaca o disposto no parágrafo 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e no artigo 115 e parágrafos 1º, 2º e 3º da IN RFB nº 971/2009.

De outra parte, no que respeita aos contratos firmados pela impugnante, assevera que foram eles convencionados de acordo com os termos legais, donde destaca o disposto no artigo 598 do Código Civil, que estabelece a possibilidade

de se convencionar a prestação de serviços pelo prazo de até quatro anos. O fato de tais contratos preverem prazo de duração de um ano, com a permissão de prorrogação, não afronta esta norma, visto que o artigo 599 do mesmo código admite esta possibilidade.

Quer dizer: o contrato de prestação de serviços pode ser estipulado por prazo indeterminado. Atingido o prazo de quatro anos, no entanto, ele é automaticamente rescindido, devendo outro ser estipulado, se for o caso. Assim, a possibilidade de indeterminação do prazo de vigência dos contratos não autoriza concluir pela relação laboral, que também pode ter prazo determinado ou indeterminado, conforme previsto na CLT.

No caso, os aludidos contratos eram renovados muito antes deste prazo, às vezes anualmente, caso necessário à continuidade da prestação dos serviços, como é o caso daqueles firmados com a empresa SDS Engenharia e Consultoria em 1º de julho de 2011 e 1º de abril de 2012.

Outrossim, não há como considerar a não eventualidade dos serviços prestados pelas sociedades auditadas, quando se verifica que as notas fiscais de serviços das pessoas jurídicas contratadas pela impugnante não eram emitidas de forma sequencial, fazendo pressupor que havia a execução, ainda que em menor escala, para outros clientes.

Conclui que a não eventualidade arguida pela fiscalização, como pressuposto da relação de emprego de um dos sócios de ambas as pessoas jurídicas prestadoras de serviços com a impugnante, também se pautando em meras presunções, destituídas de qualquer fundamento ou prova, não se sustenta.

c) da onerosidade

Quanto à onerosidade, a impugnante afirma, de início, que os pagamentos efetuados às empresas SDS Engenharia e Consultoria e Viana Moura Engenharia, em conformidade com os dados contidos no Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal, não eram efetuados de forma mensal e consecutiva.

Além disso, não há nenhuma prova juntada pela Auditoria Fiscal demonstrando que os pagamentos foram efetuados à Viana Moura Engenharia, pela impugnante, até o quinto dia útil do mês subsequente ao da prestação do serviço. Salienta que os pagamentos dependiam da fiscalização do serviço pela impugnante, de sorte que, caso os serviços não estivessem de acordo com as exigências, o pagamento somente ocorreria após a correta prestação do serviço – o que não ocorre na relação trabalhista, em que o pagamento do salário deve ser realizado todo quinto dia útil do mês, independentemente de o empregado ter concluído, da forma como determinado pelo empregador, suas obrigações.

Na seara cível, porém, tal qual ocorreu “in casu”, as partes podem livremente estabelecer a forma de pagamento, conforme reza o artigo 597 do Código Civil.

Acrescenta que os valores das notas fiscais emitidas pela Viana Moura Engenharia são diversos entre si, como se colhe do Anexo I da peça de autuação. À semelhança, os pagamentos efetuados à SDS Engenharia e Consultoria não eram mensais.

Além disso, não basta dizer que o pagamento realizado pela impugnante, em razão dos serviços que lhe foram prestados, caracterizariam o elemento da onerosidade. A CLT se refere a este elemento de forma bastante específica, ou seja, somente mediante salário.

Nesse pormenor, observa que a autoridade fazendária afirma que os pagamentos dos serviços foram realizados para as pessoas jurídicas contratadas pela impugnante. Porém, se os pagamentos foram realizados em razão da prestação de serviços realizados por pessoas jurídicas, questiona como se pode inferir que exista relação de emprego.

Observa, ainda, que por diversas vezes os valores foram pagos em importes variáveis, havendo, inclusive, sua redução de uma competência para outra – o que contraria o artigo 7º, inciso VI, da Constituição Federal, que estabelece a irredutibilidade dos salários no Brasil. Também não é factível que um empregado aceitasse a redução dos seus vencimentos, em alguns casos de mais de 50%.

Ressalta, nesse pormenor, que o Fisco sequer demonstrou que os valores pagos às pessoas jurídicas discriminadas no Relatório Fiscal foram destinados exclusivamente àqueles sócios que tiveram maior relacionamento com a impugnante. Questiona se parcela dos lucros das pessoas jurídicas decorrentes de serviços executados em favor da impugnante não teriam sido distribuídos a sócios com os quais ela não manteve tal relacionamento.

Quanto à previsão, nos contratos firmados com as empresas prestadoras de serviços, acerca do reembolso de despesas, desde que comprovadas e autorizadas – itens 59 e 60 do Termo de Verificação Fiscal –, a impugnante afirma que tal elemento não caracteriza a relação de emprego. Essas despesas são usualmente pagas para empregados com o intuito de cobrir gastos despendidos fora da empresa. Nada impede, entretanto, que despesas realizadas por prestadoras de serviços para a execução dos trabalhos contratados também sejam firmadas, entre as partes, como de responsabilidade da tomadora, e os montantes respectivos entregues aos representantes das contratadas mediante reembolso.

Destaca, nesse sentido, que os artigos 113 e 421 do Código Civil apregoam a liberdade de contratar, observando-se o princípio da boa-fé e a função social do contrato – de forma que os contratos devem ser sempre firmados assegurando-se o equilíbrio entre as partes, de maneira que a avença não importe em injustiças ou imposições desarrazoadas, situação ora vislumbrada, em que se denota a preocupação da impugnante em resguardar às contratadas o direito ao reembolso das despesas necessárias à execução dos serviços, cujo custo não deve ser arcado por elas.

Afirma, ainda, que a RFB, quando se depara com situação semelhante a esta, em vez de desconsiderar a personalidade jurídica dos prestadores de serviços, inclui os valores dos aludidos reembolsos na receita bruta dos prestadores dos serviços, submetendo-os à tributação. O reembolso de despesas aos prestadores de serviços não configura, sob a ótica da RFB, a onerosidade inerente à relação empregatícia, integrando outrossim o preço do serviço prestado pelas pessoas jurídicas.

d) da subordinação

Acerca da subordinação, a impugnante afirma inicialmente que, no Direito do Trabalho, esta deve ser encarada sob o prisma objetivo: o que importa é o modo de realização da prestação, e não a pessoa do trabalhador. Subordinação não é sinônimo de sujeição. Afinal, sujeição a determinadas diretrizes, qualquer profissional tem dentro da relação de trabalho, ainda que não exista vínculo empregatício.

A fiscalização, contudo, destaca no Relatório Fiscal conceito ultrapassado de subordinação, focado em análise meramente subjetiva. Salieta que, no caso, restaria evidenciada a subordinação econômica, hierárquica e jurídica dos sócios das prestadoras de serviços em face da impugnante.

As empresas que prestaram serviços, “in casu”, de fato sujeitam-se a diretrizes traçadas pela impugnante. Porém, não em razão de relação de emprego. A sujeição decorre dos contratos por elas firmados para a prestação de serviços e das cláusulas neles avençadas e livremente estipuladas pelas partes. Trata-se de vínculo contratual mercantil e, não, laboral. Demais, salienta que o próprio Fisco reconhece que os contratados não possuíam subordinação técnica. “Provavelmente em razão da especialização de alto nível dos profissionais.” Na realidade, não há, no presente caso, subordinação de espécie alguma, seja econômica, hierárquica ou jurídica.

A subordinação econômica inexistente, porque os valores pagos a título de prestação de serviço foram destinados às pessoas jurídicas, não caracterizando, portanto, salário.

A subordinação hierárquica, por sua vez, também não se encontra caracterizada, visto que não se comprovou, nas autuações, que os profissionais prestadores de serviços trabalhavam na sede da impugnante, sujeitando-se a ordens de pessoas hierarquicamente superiores, cumprindo, por exemplo, jornadas de oito horas diárias ou 44 horas semanais de trabalho. Ressalta que o artigo 74 da CLT é expresso em dispor que os empregadores com mais de dez empregados têm a obrigação de anotar a hora de entrada e saída deles, conforme instruções a serem expedidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Também o fato de os contratos serem padronizados não enseja a interpretação de que haveria “in casu” relação de emprego e subordinação hierárquica: é comum nos ajustes negociais que os contratos sigam padrões estipulados pela empresa contratante, cabendo à contratada aceitar ou não os termos estipulados.

Também não há que se falar em subordinação jurídica, porquanto em momento algum o Fisco comprovou que os profissionais seguiam as regras da CLT.

A subordinação jurídica decorre do poder de comando do empregador e do dever de obediência do empregado. No caso, não há ordem de comando, nem dever de obediência. O que existe é a presença da empresa contratante, tomadora dos serviços, e da empresa contratada, prestadora dos serviços. Mera relação contratual que pode ser rescindida a qualquer momento e sem motivos relevantes, por uma das partes, se assim lhe convier, o que demonstra a existência de sujeição, jamais de subordinação.

Menciona, ainda, a emissão, no exercício de 2013, de notas fiscais da empresa Viana Moura Engenharia para terceiros, não relacionadas com a execução de serviços para a impugnante. Acrescenta que, mesmo que o faturamento das pessoas jurídicas contratadas fosse, em sua maioria, proveniente de serviços prestados à impugnante, durante os exercícios de 2012 e 2013, tal fato não permite concluir pela existência de vínculo empregatício, haja vista a livre iniciativa, assegurada pelo artigo 170 da Constituição Federal.

Aduz que, em nenhuma passagem do Termo de Verificação Fiscal, comprovou-se que a impugnante dirigia, efetivamente, os serviços prestados pela SDS Engenharia e Consultoria e pela Viana Moura Engenharia, “impondo-lhes, por exemplo, uma escala de horário para a execução dos serviços de engenharia.” Observa que o acompanhamento da prestação dos serviços de engenharia, com a finalidade de verificar a sua conformidade com os padrões de qualidade exigidos, não tem a aptidão de configurar a subordinação da relação empregatícia, demonstrando, todavia, a organização gerencial da impugnante.

A SDS Engenharia e Consultoria e a Viana Moura Engenharia, por outro lado, em virtude dos contratos celebrados, encontravam-se subordinadas à execução dos serviços de engenharia para os quais se haviam obrigado contratualmente, e não à impugnante.

Conclui que o trabalho de auditoria fiscal não foi capaz de demonstrar a simultânea ocorrência dos elementos imprescindíveis à relação de emprego: pessoalidade, trabalho por pessoa física, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

Da indevida desconsideração da personalidade jurídica da empresa Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporações de Negócios Imobiliários Ltda.

Neste tópico, a impugnante, após breve relato acerca do comportamento do mercado imobiliário brasileiro, notadamente a partir de 2012, apresenta justificativa para o estabelecimento de uma parceria comercial entre ela e a empresa Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporações de Negócios Imobiliários Ltda. – donde conclui que “os fatos apontados pela fiscalização não são aptos a gerarem a desconstituição do negócio jurídico entre as partes, haja

vista que esse, além de lícito e formalmente registrado, conta com propósito negocial, sendo um exemplo da realidade do setor imobiliário nos últimos anos.”

Tem, assim, que o pagamento realizado à Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporações de Negócios Imobiliários Ltda. não é uma remuneração indireta a Charles Gomes de Oliveira, e que tal pagamento não pode ser considerado na base de cálculo dos tributos incidentes sobre a folha de salários, haja vista que, devido à sua eventualidade, não se enquadra no conceito de salário de contribuição.

Quanto a este último aspecto, ressalta, em síntese, que somente aquelas verbas que sejam pagas aos empregados como retribuição ao trabalho, sendo habituais (não eventuais) e decorrentes da obrigação laboral, “pelo trabalho”, compõem a base de cálculo das contribuições mencionadas, e desde que não haja caráter indenizatório.

Efetuada o pagamento uma única vez, inexistente qualquer habitualidade, não podendo ser considerado salário e, por conseguinte, incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros.

Destaca, nesse sentido, o disposto no artigo 28, parágrafo 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91, segundo o qual o pagamento efetuado a empregado, todavia sem habitualidade, isto é, em parcela única – o que demonstra a eventualidade – e, ainda, não relacionado ao efetivo exercício da atividade laboral, não se amolda à capitulação legal do salário de contribuição, base de cálculo das exações em tela.

Desse modo, ainda que se admita que o pagamento efetuado à empresa Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda. tenha sido, na realidade, um recebimento auferido por Charles Gomes de Oliveira, tal importe não pode ser incluído na base de cálculo das contribuições sociais.

Da necessária apuração das contribuições sociais de acordo com os profissionais que executaram atividades, ou segundo a participação dos sócios nas respectivas pessoas jurídicas

Neste tópico, a impugnante destaca, inicialmente, que a base de cálculo das contribuições previdenciárias e sociais deveria ser aferida considerando-se os sócios que efetivamente lhe prestaram serviços, de acordo com a remuneração por eles efetivamente recebida, ou segundo a participação de cada um dos sócios nas respectivas pessoas jurídicas.

Observa que a receita bruta ou faturamento da pessoa jurídica não corresponde à parcela repassada aos sócios desta, porquanto não excluídos todos os custos e despesas inerentes à atividade mercantil, inclusive os tributos incidentes sobre as operações realizadas. Neste sentido, o contido nos artigos 187 e 189 a 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda: de acordo com as normas vigentes, artigos 192 e seguintes da Lei nº 6.404/76, os sócios possuem a prerrogativa de nem

mesmo distribuir os lucros, ou de fazê-lo parcialmente, retendo parte para custeio de eventos futuros.

Demais, em se tratando de sociedade simples ou empresária, como aquelas arroladas no Termo de Verificação Fiscal, cuja personalidade jurídica foi desconsiderada, os lucros não precisam necessariamente ser distribuídos aos sócios quotistas de forma proporcional às participações societárias, como prevê o artigo 1.007 do Código Civil.

Em assim sendo, não é possível, ao contrário do que ocorreu no procedimento de aferição indireta, considerar-se como salário de contribuição o montante faturado pelas sociedades em questão à impugnante, mas apenas a parcela dos lucros efetivamente distribuída a cada sócio, nestes termos presumidamente compreendida como sendo referente à sua atuação.

Não houve, todavia, qualquer diligência neste sentido, de forma a tornar mais fácil a aferição do crédito tributário, optando-se por utilizar como salário de contribuição o valor total das notas fiscais emitidas, em desprezo à realidade dos fatos.

Em consequência, deve, com esteio nos artigos 33 da Lei nº 8.212/91 e 142 do CTN, ser apurada a exação em tela, considerando-se a participação dos trabalhadores, de acordo com os respectivos rendimentos, ou conforme as respectivas participações societárias nas pessoas jurídicas que integravam ao tempo dos fatos geradores aqui debatidos.

Da necessária dedução do presente lançamento das contribuições previdenciárias e sociais e dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à impugnante

Neste título, a impugnante manifesta-se acerca da necessidade de que se proceda à dedução, no crédito tributário, das contribuições previdenciárias e tributos já recolhidos pelas empresas SDS Engenharia e Consultoria, Viana Moura Engenharia e Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda. – sob pena de violação ao disposto no artigo 142 do CTN.

Demais, a cobrança das contribuições, sem a dedução dos importes já recolhidos, viola o princípio do “*non bis in idem*”, exigindo-se em duplicidade os apontados tributos – o que configura enriquecimento ilícito do Estado.

Destarte, deve ser determinada a dedução, no tocante à exação em apreço, dos tributos já recolhidos pelas empresas discriminadas no Relatório Fiscal da atuação.

Da ilegalidade da qualificação da multa aplicada

Afirma a impugnante que a qualificação da multa de ofício é indevida.

O dolo, requisito essencial à caracterização dos atos ilícitos descritos no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não restou

demonstrado pela autoridade fiscal. Em outras palavras: no caso em pauta, não restou comprovada, de forma inequívoca, a intenção dolosa de retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar suas características. Não há elementos nos autos que demonstrem a intenção premeditada da impugnante de burlar o Fisco.

Entende que interpretar, de maneira diversa daquela adotada pelo Fisco, as relações contratuais estabelecidas com as empresas SDS Engenharia e Consultoria, Viana Moura Engenharia e Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda., não legitima a capitulação da conduta da impugnante como dolosa, ou fraudulenta, mormente quando todos os tributos incidentes no caso foram regularmente retidos e recolhidos.

Nesse sentido, não colocando a empresa qualquer empecilho à fiscalização e restando declarados por ela todos os fatos que deram substrato ao Fisco, não há como se afirmar que houve dolo apto a caracterizar sonegação, fraude e conluio.

De outra parte, ressalta que não é possível inferir a existência de conluio, sonegação e fraude, e, por conseguinte, o dolo, quando se sabe que os trabalhos realizados por profissionais da engenharia envolvem conhecimentos específicos, muitas vezes prestados por trabalhadores autônomos ou por pessoas jurídicas, como autoriza o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

Demais, haja vista o número de empregados da impugnante no período contratado, considera “inegável que a autuação, no que condiz à desconsideração da personalidade jurídica de apenas duas pessoas jurídicas, denota, com clareza, que a impugnante não utilizou tal forma de contratação com intuito doloso, pois, se assim fosse, teria disseminado tal conduta para um número maior de ‘supostos empregados’.”

Também não há que se falar em aplicação da multa qualificada se comprovada somente a intenção de reduzir a carga tributária, mas não a ilicitude da conduta praticada.

Não houve, assim, a intenção dolosa de sonegar, fraudar ou exercer o conluio. Se alguma irregularidade foi praticada pela impugnante, esta se subsumiu exclusivamente no terreno da culpa.

Afirma que o Fisco, ao realizar os lançamentos das multas concernentes ao descumprimento de obrigações acessórias, compreendeu que as infrações praticadas pela impugnante não foram realizadas com dolo, mas por força de interpretação divergente da legislação vigente, “particularmente do artigo 129 da Lei nº 11.195/2005”. Em todas elas compreendeu não haverem ficado configuradas as circunstâncias agravantes previstas no artigo 290 do RPS, especialmente aquela estabelecida no inciso II desse dispositivo legal – fato que reforça a ocorrência de dúvida quanto às circunstâncias materiais da ocorrência do dolo, ensejando a incidência do artigo 112 do CTN.

Destarte, não restando demonstrada pelo Fisco, inequivocamente, a conduta dolosa lesiva à arrecadação tributária, ocorrendo patente dúvida sobre sua existência, e jamais tendo o Fisco questionado a legitimidade da constituição das mencionadas pessoas jurídicas, torna-se necessária a redução da sanção imposta ao patamar previsto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Do pedido

Ao final, requer seja declarada a nulidade dos lançamentos, conforme razões aduzidas preliminarmente.

No mérito, pede sejam julgados improcedentes os lançamentos em comento, visto que, diante dos fatos e provas ora colacionados, mostra-se insubsistente a desconsideração das empresas prestadoras de serviços, SDS Engenharia e Consultoria, Viana Moura Engenharia e Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda., além da total higidez das operações realizadas entre as pessoas jurídicas. No caso das duas primeiras, inexistente vínculo empregatício entre seus sócios e a impugnante; no caso da última, não há que se falar na exigência de contribuições previdenciárias e sociais sobre o valor pago em uma única parcela e sem habitualidade pela intermediação de negócio.

Em caráter subsidiário requer (1) a apuração das contribuições previdenciárias e sociais de acordo com os profissionais que executaram as atividades ou, subsidiariamente, segundo a participação dos sócios nas respectivas pessoas jurídicas; (2) a dedução de todos os valores pagos a título de tributos federais pelas apontadas empresas que prestaram serviços à impugnante; e (3) a redução da multa de ofício para 75%, na forma do artigo 112 do CTN, ante a ausência de comprovação de conduta dolosa da impugnante no sentido de lesar os interesses da arrecadação fiscal.

A impugnação vem instruída pelos documentos de fls. 394/410, concernentes à representação da empresa no presente processo.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de anular ou cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 13/12/2017, e-fl. 458, protocolo recursal em 11/01/2018, e-fl. 460, e despacho de encaminhamento, e-fl. 592), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito (*Matérias preliminares exclusivamente pela contribuinte Maio Empreendimentos*)

- Preliminar de nulidade por incompetência

A recorrente contribuinte “Maio Empreendimentos” requereu seja reconhecida a nulidade da autuação por incompetência da fiscalização tributária para desconsiderar a existência de pessoas jurídicas e reconhecer relações de emprego. Alega violação da competência da Justiça do Trabalho.

Invoca ofensa ao art. 114 da Constituição Federal, ao art. 50 do Código Civil, ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005, ao art. 116, parágrafo único, e art. 142, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), e, ainda, ao art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972.

Sustenta que aos olhos da fiscalização teria ocorrido à contratação de segurados empregados através de pessoas jurídicas interpostas, com a suposta finalidade de mascarar relações de emprego. Todavia, pondera que se desconsidera pessoas jurídicas legítimas, sem competência para tanto e se reconhece relação de emprego, também sem ter competência para tal mister.

Muito bem. Entendo que não ocorre a alegada nulidade, sendo o debate pretendido a matéria a ser enfrentada no mérito, acerca da ocorrência, ou não, da interposição de pessoas com o consequente vínculo de segurado empregado com a autuada.

Não se pretende nos autos o reconhecimento de vínculo de emprego em termos de registro celetista com anotação e CTPS. Conquanto, é competência da autoridade fiscal a observância do correto enquadramento dos segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social (RGPS) considerando os termos da legislação previdenciária, especialmente os termos da Lei nº 8.212, inclusive de acordo com a primazia da realidade, sem que ocorra qualquer invasão de competência da Justiça do Trabalho, não ordenando o auditor fiscal, por exemplo, assinatura de CTPS ou reconhecimento de vínculo empregatício expresso.

O auditor fiscal é competente para apontar o vínculo de segurado empregado, a partir da definição da legislação previdenciária, atento aos requisitos encartados no art. 12, inciso I, “a”, da Lei nº 8.212, o qual contém conteúdo similar ao art. 3º da CLT, mas, com isso, não se está a reconhecer diretamente um vínculo empregatício.

Fato é que na omissão de um pronunciamento definitivo e em caso concreto do Poder Judiciário Trabalhista há o espaço para o agir da autoridade tributária ante os elementos do art. 12, inciso I, “a”, da Lei nº 8.212, e o seu dever de ofício de identificar matéria tributável, inclusive no campo da tributação previdenciária-tributária do custeio.

Conforme já assentou a Ilustre Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, a teor do decidido no Acórdão nº 2004-000.178, deste Colegiado, “[n]o exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada”.

Aliás, na ADPF nº 647 se pretendia o reconhecimento da tese recursal do recorrente diretamente pelo Supremo Tribunal Federal (STF), porém a ação não foi conhecida, conforme ementa a seguir:

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF: ATRIBUIÇÃO DO AUDITOR PARA RECONHECER VÍNCULO EMPREGATÍCIO E EFETUAR O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE. POSSIBILIDADE DE EXAME DAS DECISÕES DA ADMINISTRAÇÃO

TRIBUTÁRIA PELO PODER JUDICIÁRIO POR INSTRUMENTOS PROCESSUAIS INDIVIDUAIS ADEQUADOS. NÃO CONHECIMENTO DA AÇÃO. MÉRITO: INEXISTÊNCIA DE CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL RELEVANTE. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL IMPROCEDENTE.

Interessante observar que nos históricos da decisão da Excelsa Corte, na ADPF nº 647, constava uma possível tendência pela improcedência do pedido, caso houvesse avançado ao mérito, veja-se:

“Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Marco Aurélio, que não conheciam da arguição de descumprimento de preceito fundamental e, se superado o óbice, julgavam improcedente o pedido formulado, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Falaram: pela requerente, o Dr. Rodrigo de Oliveira Kaufmann; pelo amicus curiae Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho - SINAIT, a Dra. Milena Pinheiro Martins; e, pelo amicus curiae UNAFISCO NACIONAL - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o Dr. Fábio Zambitte Ibrahim. Plenário, Sessão Virtual de 11.6.2021 a 18.6.2021.”

“Decisão: O Tribunal, por unanimidade, não conheceu da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do voto da Relatora. Não votou o Ministro André Mendonça, sucessor do Ministro Marco Aurélio, que votara em assentada anterior. Plenário, Sessão Virtual de 11.2.2022 a 18.2.2022.”

Demais disto, importante compreender que se o auditor da Administração Tributária, em verificação fiscal do cumprimento das obrigações tributárias e acessórias, constatar a ocorrência do fato gerador de tributo, inclusive quando quadro fático de ato simulado for observado e estiver aparente, a despeito de eventual véu que busque encobri-lo, tendo-se possível constatar a ocorrência do fato imponible de contribuição previdenciária, ainda que encoberta por simulação verificável, deve a auditoria considerar o fato gerador como realizado e existentes os seus efeitos, pois, tratando-se de situação de fato, isto ocorre desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (CTN, art. 116, I).

Sobremais, é bom lembrar que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN, art. 118, I) e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118, II).

Adicionalmente, a autoridade administrativa, neste caso, deve constituir o crédito tributário pelo lançamento, em procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência exata do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável,

calculando o montante do tributo devido, inclusive identificando o sujeito passivo e, sendo o caso, propondo a penalidade cabível (CTN, art. 142), além de poder revisar de ofício atos do contribuinte, ou de terceiros, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação¹ (CTN, art. 149, VII).

Vale dizer, é ônus da auditoria fiscal agir como fez, em plena competência e dever de ofício ao qual se encontra vinculado, sob pena de falta funcional.

Certo é que não é a forma (*a partir de um rótulo*) que apontará para a licitude, mas sim os fatos efetivamente observados na prática envolvendo os partícipes da relação jurídica. De qualquer modo, a licitude, ou não, é matéria de mérito no controle da legalidade do lançamento.

Lembro que em contencioso administrativo fiscal prevalece a presunção de constitucionalidade das leis, vedado o pronunciamento de declaração de inconstitucionalidade, de modo que a interpretação do caso deve seguir balizas normativas vigentes, tais como, os arts. 116, I, 118, I e II, 142 e 149, VII, do CTN; os arts. 12 e 33 da Lei nº 8.212; o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048 (Regulamento da Previdência Social); e o art. 6º, I, “a”, da Lei 10.593/2002. Todas as normas indicam uma competência e dever de ofício da auditoria.

Portanto, ao que consta, é obrigação do auditor fiscal, se observar a ocorrência dos requisitos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, reconhecer, para fins previdenciário-tributário, o vínculo de segurado empregado, conforme a legislação previdenciária com espeque no custeio, a partir de normas com âmbito tributário-previdenciário, no âmbito da atuação fiscal-tributária.

Isto é, na presença dos elementos – **pessoalidade, habitualidade (ou não eventualidade), subordinação (limitação a autonomia do trabalhador e subordinação às ordens direta do tomador dos serviços), alteridade e onerosidade ou em limites remuneratórios característicos de um salário, especialmente com demonstração de efetiva vulnerabilidade e vício de consentimento; quando através de pessoas jurídicas, sem materialidade ou substância, com artificialismo e inexistindo propósito ou affectio societatis** –, deve haver a lavratura do auto de infração com reconhecimento do vínculo previdenciário de segurado empregado pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, pois prevalecerá a primazia da realidade e, assim, deve ocorrer o lançamento de ofício correlacionado com a matéria tributária respectiva que imponha determinada tributação em termos de montante do tributo devido.

Apenas se houver uma decisão cogente do Poder Judiciário Trabalhista em sentido adverso, que vede por efeito reflexo um reconhecimento na qualidade de segurado empregado, com base em mesmo conjunto de provas e fatos, poder-se-ia cogitar em vedação por prejudicialidade, o que fará sempre parte do controle de legalidade do ato em termos de mérito, mas não de ausência de competência ou de violação de competência da Justiça do Trabalho.

¹ Na ADI 2446 o STF assentou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. De toda sorte, em casos de simulação, não é necessário desconsiderar atos ou negócios jurídicos, mas apenas apontar os fatos efetivamente ocorridos na prática observável, pois caracterizam a efetiva ocorrência do fato gerador.

Por último, como assentou a Preclara Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, no Acórdão nº 2004-000.178, deste Colegiado:

De acordo com o § 2º do art. 229 do RPS, “[s]e 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.” Além disso, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade veio a ser recentemente chancelada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsiderar situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

Em verdade, não há que se cogitar formalização de vínculo empregatício por auditor fiscal – tal reconhecimento implicaria em expedir ordem para anotação na CTPS do(s) empregado(s), pagamento de 13º salário e terço constitucional de férias etc. Para fins de reconhecimento do vínculo como empregado celetista, é imprescindível a observância das exigências lançadas no art. 3º da CLT. A competência para tanto é da Justiça do Trabalho.

No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como segurado obrigatório, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) “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.” Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

Não me parece compatibilizar com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociado da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Tem a fiscalização não só o poder, mas o dever de não considerar negócios jurídicos que apenas possuem um verniz de legalidade.

Outrossim, inexistente a alegada nulidade da autuação por incompetência da fiscalização tributária para desconsiderar a existência de pessoas jurídicas. É que sequer houve desconsideração de pessoa jurídica como pretende argumentar o recorrente.

Em realidade, o fato gerador da obrigação tributária é independente e sua ocorrência depende exclusivamente da realidade observável. Se a autoridade fiscal reportou a contento o fato gerador é matéria a ser discutida no mérito.

Demais disto, no tocante ao art. 50 do Código Civil, examinado os autos, mormente no que respeita ao Termo de Verificação Fiscal e aos fundamentos legais dos lançamentos efetuados e provas colmatadas, verifica-se que esse dispositivo legal não foi considerado nas autuações.

Não houve a desconsideração da personalidade jurídica de qualquer das empresas consideradas interpostas pela autoridade lançadora, mas, sim, se narra ter sido constatado, em termos fáticos, que os trabalhadores estiveram diretamente ligados, por determinados critérios sensíveis, com a contribuinte recorrente tomadora dos serviços, ainda que remunerados de forma indireta pelas interpostas pessoas jurídicas. Isso sob o olhar da fiscalização (*matéria de mérito*).

Também, quanto às disposições contidas no parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001, não foi utilizado como fundamento legal para os lançamentos de ofício. Pode-se dizer que foi utilizado diretamente o inciso I, mas não o parágrafo único, em combinação com os arts. 118, I e II, 142, 149, VII, do CTN, além do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212.

Quanto ao disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, este não prevalece quando a pessoa física aparentemente sem vínculo preenche as características definidoras da condição de segurado empregado, previstas no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212, situação em que deve imperar o enquadramento previdenciário, para fins de incidência de contribuições sociais e qualidade de segurado obrigatório, pois na ADC nº 66 se ressalvou situações simuladas, não podendo a prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica ser mero simulacro, destoante da primazia da realidade.

Por conseguinte, não há nulidade, sendo possível debater o mérito acerca da correção, ou não, das interpretações fiscais quando qualifica os fatos observados como de efetiva ocorrência do fato gerador praticado pela contribuinte recorrente Maio Empreendimentos. Simplesmente, o debate é de mérito sobre a correta interpretação, ou não, da fiscalização para os fatos que constatou e que qualificou como tributáveis na autuada principal.

Sendo assim, rejeito a preliminar constante neste capítulo.

- Preliminar de nulidade por utilização de técnica de aferição indireta

A recorrente contribuinte “Maio Empreendimentos” requereu seja, ainda, reconhecida a nulidade da autuação, uma vez que compreende que se aplicou de forma indevida a técnica da aferição indireta, sem que exista parâmetros legais previstos especificamente para a apuração das contribuições previdenciárias.

Diz que o método de aferição indireta é admitido na hipótese em que a fiscalização constata que a contabilidade ou a documentação do contribuinte não registra o movimento real da pretensa remuneração paga aos segurados. Entretanto, pondera que se trata de forma subsidiária de quantificação do fato gerador, aplicada apenas se necessária e se regulamentada para cada espécie tributária. Sustenta que, no caso das contribuições previdenciárias, não houve regulamentação para aplicação do instituto.

Advoga que inexistem parâmetros para arbitramento das contribuições previdenciárias e sociais predicados em lei, de forma que a aferição indireta preceituada no art. 33, §6º, da Lei nº 8.212, afigura-se mera norma programática. Por isso, requer a nulidade da autuação.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente.

Isto porque, ao fim e ao cabo se entendeu que a relação dos sócios das contratadas era estabelecida de forma peculiar e direta com a contribuinte autuada Maio Empreendimentos (contratante, tomadora de serviços), sendo as pessoas físicas enquadradas como segurados empregados dela, portanto.

Com isso, os valores pagos para as pessoas jurídicas interpostas foram considerados, em verdade, como as remunerações daquelas pessoas físicas. A pessoa jurídica era mera interposta para simular e buscar esconder a real ocorrência do fato gerador na efetiva contribuinte, tudo sob a ótica fiscal. A aferição indireta da base arbitrada exclusivamente buscou qualificar os valores pagos para as interpostas pessoas jurídicas como a efetiva remuneração das pessoas físicas, a quem os valores verdadeiramente se destinavam, no olhar fiscal.

Não visualizo nessa requalificação fiscal procedida pela fiscalização qualquer irregularidade no proceder, considerando que a autoridade tributária pretendeu fundamentar a existência de uma simulação, pelo que afastou o véu que acobertava os atos, para buscar diretamente os efeitos do fato gerador que entendia ocorrido em sua observação empírica.

Se a inteligência é correta, ou não, é debate de mérito. Inexiste a aduzida nulidade.

A aferição indireta decorreu da própria lógica de motivação do lançamento no sentido de requalificar os fatos declarados. Observe-se que a incidência é apontada pela fiscalização sobre os valores de remuneração pagos a segurados empregados, nas competências 01/2012 a 12/2013, via a interposição de pessoa jurídica na relação que se estabeleceria diretamente entre autuada principal e as pessoas físicas.

Observe-se que, primeiro, foram considerados, como base de cálculo das contribuições autuadas, os valores pagos a pessoas físicas por intermédio de pessoas jurídicas, cujos sócios foram caracterizados, à luz da legislação previdenciária, como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados da empresa autuada, sendo eles os sócios das empresas interpostas, a saber: Sandro José Diniz Lima Soares, sócio da “SDS Engenharia e Consultoria”; e Rodrigo Augusto de Moura, sócio da “Viana Moura Engenharia Ltda”, atualmente

“RAM Engenharia Ltda”. Adicionalmente, o valor pago à empresa “Só Na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda” foi considerado como salário indireto de Charles Gomes de Oliveira, gerente comercial da autuada contribuinte Maio Empreendimentos.

A referida base de cálculo tem por pressuposto a realidade concreta que a auditoria fiscal diz enxergar. A auditoria fiscal inicialmente identificou, por meio de lançamentos contábeis efetuados na conta de passivo Fornecedores Diversos “2.01.001.101170”, as empresas que prestaram serviços para a autuada executando atividades relacionadas à atividade-fim dela, pois entendia que aí poderia haver uma desvirtuação e simulação.

Em sequência, solicitou a apresentação dos respectivos contratos de prestação de serviço, notas fiscais emitidas pelas prestadoras e outros elementos, com a finalidade de identificar a natureza dos serviços prestados. Com base nos elementos, concluiu que, ainda que firmado contratos de prestação de serviços e/ou faturado os serviços, a prestação de serviços se deu diretamente pelos sócios, em condições que os enquadravam, nos termos da legislação previdenciária, como segurados empregados da contribuinte Maio Empreendimentos.

Prosseguindo, importa destacar que, em segundo momento, a auditoria fiscal considerou como remuneração indireta, integrando o salário de contribuição de Charles Gomes de Oliveira, o pagamento de R\$ 2.500.000,00, efetuado em 01/2012, a título de comissão, por meio da empresa interposta “Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda”. Esse valor foi identificado na contabilidade da autuada. O Sr. Charles Gomes de Oliveira foi gerente comercial da autuada, admitido em 1º de fevereiro de 2011 e demitido em 25 de julho de 2012, sendo formalizado como sócio administrador da empresa chamada de interposta “Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda”, constituída 14/12/2011, com atividades paralisadas em 13/08/2013.

Pois bem. As remunerações dos segurados empregados, dita que apurada por aferição indireta, se deu com base nos pagamentos para empresas interpostas por prestação de serviço tida por simulada quando estruturada como prestada pela própria pessoa jurídica, procedimento que tem respaldo no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212, inclusive pelo regulamentado no art. 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, com suas alterações, independentemente de outras regulamentações. No parágrafo único do art. 233 do RPS consta a possibilidade de aplicação da técnica em caso de *“informação diversa da realidade, ou, ainda, que omite informação verdadeira”* e a técnica foca em *“lançar de ofício importância que reputarem devida”*.

No caso, se as empresas eram interpostas (*no olhar fiscal*), então os valores pagos para elas, em verdade, eram das pessoas físicas, sendo aí imputado o valor devido, considerando que a base tributável são as remunerações pagas que se destinam para os segurados empregados, no caso das contribuições sobre a folha de salários.

Trata-se de proceder hígido e regular. Consentâneo com a lógica do lançamento na forma em que motivado. Se o lançamento é correto, ou não, o debate é de mérito. Se a leitura

interpretativa da fiscalização foi correta, ou não, se a (re)qualificação dos fatos foi acertada, ou não, se debaterá no mérito.

Ora, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, entende-se por salário de contribuição, para o segurado empregado, “a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”.

No caso, a aferição indireta é o procedimento especial de que dispõem os auditores fiscais para apuração das bases de cálculo. No caso dos autos, no olhar fiscal, foi constatado que o sujeito passivo utilizou-se de empresas interpostas para a contratação/remuneração de segurados empregados, sem haver o reconhecimento dessa condição, nem, por via de consequência, o recolhimento das contribuições sociais devidas. Diante da verificação de que as bases de cálculo (“*in casu*”, os salários de contribuição) das exações em apreço não constavam dos documentos previstos na legislação previdenciária – por exemplo, da folha de salários da empresa contratante –, de apresentação e declaração obrigatória, como também não constavam lançadas em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, essas bases de cálculo foram aferidas indiretamente, com fundamento nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212 e em sintonia com a lógica da motivação do ato de lançamento.

Na apuração das bases de cálculo (*salários de contribuição de segurados qualificados como segurados empregados*), consideradas nos lançamentos de contribuições, foram utilizados os valores das notas fiscais emitidas pelas prestadoras de serviço. Isto porque, guarda relação direta com o fato gerador da obrigação tributária – prestação de serviço remunerado –, e por terem sido extraídos de documentos e informações colhidas junto à própria autuada principal, cuja veracidade não foi por ela contestada em que pese o disposto na parte final do §6º do art. 33 da Lei nº 8.212.

Fato é que não há nulidade pelo método de apuração da base de cálculo e do montante devido indicado e aferido para o contexto dado para a motivação do lançamento realizado.

Sendo assim, rejeito a preliminar constante neste capítulo.

- Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa

A recorrente contribuinte Maio Empreendimentos requereu seja reconhecida a nulidade por cerceamento de defesa. Sustenta a impossibilidade de se defender plenamente ante

a ausência de provas colacionadas pela fiscalização, as quais são acusatórias e mencionadas como elemento importante para motivar a autuação.

Esclarece que a fiscalização aduz que as empresas tidas por interpostas também o seriam porque sequer possuíam empregados em seus quadros, situação que teria sido investigada e analisada através de consultas pela fiscalização nos sistemas informatizados da base de dados da Administração Tributária, inclusive análise de GFIP das interpostas pessoas jurídicas. No entanto, apesar da afirmativa de que foi feita consulta e que a roupagem é como narrada pela fiscalização, não há prova colacionada aos autos para confirmar as acusações afirmativas, remanescendo apenas a afirmativa fiscal de que as interpostas pessoas jurídicas não teriam empregados, subtendendo que seria um simulacro, mas sem demonstração documental efetiva.

Advoga que as provas deveriam estar juntadas aos autos para conhecimento e possibilidade de defesa, inclusive porque não se cuidaria de dados e informes públicos, mas sob sigilo fiscal, de modo que, não ocorrendo a juntada, a recorrente não tem como se manifestar e, conseqüentemente, não tem como se defender para provar que as interpostas pessoas não têm a situação de simulacro como acusado, que não seriam interpostas pessoas jurídicas.

Muito bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente. Explico.

Efetivamente, a autoridade lançadora, no Termo de Verificação Fiscal, menciona a inexistência de empregados nas empresas prestadoras, no período fiscalizado, tendo em vista a realização de consultas aos bancos de dados da Receita Federal do Brasil (item 18, letra “a”) e às GFIPs constantes dos sistemas informatizados da RFB (itens 31 e 32). Conquanto, não junta aos autos qualquer relatório que respalde a afirmação.

Em relação a RAIS, referida pela recorrente, não é mencionada no Termo de Verificação Fiscal, nem compõe os bancos de dados da Receita Federal do Brasil – sua administração encontra-se a cargo do Ministério do Trabalho.

De qualquer sorte, penso que a análise deve ser de mérito. Deve se verificar, no mérito, se houve, ou não, a comprovação da interposição de pessoa jurídica. Se há prova produzida pela fiscalização suficiente sobre a interposição que, ao fim e ao cabo, justifica o lançamento.

Aliás, observe-se que, no item 33 do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora, *“para obter a confirmação de quem prestou o serviço para a MAIO”*, procedeu com intimação específica da própria contribuinte autuada principal (Maio Empreendimentos), através do TIF nº 01, de 17 de novembro de 2016 (e-fls. 61/62), para *“informar o nome do sócio ou trabalhador [das empresas SDS Engenharia e Consultoria e Viana Moura Engenharia Ltda] que prestou os serviços faturados contra a MAIO”*, ocasião em que sobreveio resposta informando que os serviços foram prestados pessoalmente pelos respectivos sócios das prestadoras de serviços contratadas (e-fls. 66/67). Se isso é, ou não, suficiente para configurar uma interposição de pessoa jurídica é matéria de mérito, inclusive pela necessidade de análise mais ampla de todo o conjunto probatório do que realmente estiver colacionado aos autos.

Em termos de alegada nulidade, não visualizo qualquer ocorrência ou prejuízo de defesa. A acusação fiscal foi narrada e explicitado o motivo. Se a prova é insuficiente ou inexistente, debater-se-á no mérito. De mais a mais, desde a impugnação, a autuada pôde infirmar o que consta no Termo de Verificação Fiscal, permitindo produzir as suas provas, inclusive em relação a impessoalidade na prestação dos serviços, ou que as empresas não são mero simulacro, sem prejuízo de se averiguar, no mérito, se a fiscalização também atendeu o seu mister probatório.

No mérito, se analisará o próprio critério da distribuição do ônus da prova.

Sendo assim, rejeito a preliminar constante neste capítulo.

- Preliminar de nulidade por desconsiderar valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços

A recorrente contribuinte Maio Empreendimentos requereu seja reconhecida a nulidade por desconsiderar valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços. Diz que havendo vício intransponível de apuração se impõe a nulidade. Sustenta que compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, devendo, para tanto, “*determinar a matéria tributável*”, de modo que houve vício na atividade de lançar, pois deixou de verificar e deduzir as contribuições previdenciárias já recolhidas pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços (consideradas interpostas), as quais ofereceram para a tributação as remunerações pagas. Advoga que caberia mensurar a exação, considerando os valores já recolhidos.

Muito bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente. Explico.

Ora, a auditoria fiscal, no exercício de sua competência, limitou-se a identificar, dentre as diversas categorias de segurados previdenciários, estabelecidas no Capítulo I do Título VI da Lei nº 8.212, a situação dos trabalhadores considerados como segurados empregados da autuada, embora contratados/remunerados por meio de empresas interpostas porque diz constatar simulação. Não houve, portanto, a desconsideração da personalidade jurídica de qualquer das empresas consideradas interpostas pela autoridade lançadora, mas, sim, a constatação, em termos fáticos, de quem foi o real e efetivo tomador dos serviços dos trabalhadores contratados/remunerados por meio dessas empresas interpostas.

Em assim sendo, entendeu que por se tratar de empresas distintas, não haveria como aproveitar recolhimentos de contribuições eventualmente efetuadas pelas empresas interpostas “*SDS Engenharia e Consultoria*”, “*Viana Moura Engenharia Ltda*” e “*Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda*”. Porém, de toda sorte, entendo que o assunto não é de nulidade, mas debate de mérito acerca de ser, ou não, dever aproveitar os recolhimentos, considerando a lógica e motivação do lançamento. Não há, sob este fundamento, que se falar em nulidade dos lançamentos de ofício constitutivos do crédito tributário.

Sendo assim, rejeito a preliminar constante neste capítulo.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a autuação na qual a fiscalização alega que, no período compreendido entre 01/2012 e 12/2013, a contribuinte autuada teria efetuado pagamentos de remunerações para pessoas físicas utilizando-se de interpostas pessoas jurídicas para, supostamente, esconder o vínculo de “segurado emprego” ou omitir remuneração de segurado empregado.

Foram considerados segurados empregados da contribuinte recorrente o Sr. Sandro José Diniz Lima Soares, sócio da empresa “SDS Engenharia e Consultoria”, e o Sr. Rodrigo Augusto de Moura, este sócio da sociedade simples “Viana Moura Engenharia”.

A fiscalização também considerou que o valor pago pela contribuinte recorrente à empresa “Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda”, a título de adimplemento pela intermediação na compra de imóvel, seria, em realidade fática, salário indireto do Sr. Charles Gomes de Oliveira, então, seu segurado empregado.

O lançamento destes autos é especificamente as contribuições destinadas para Outras Entidades e Fundos (Terceiros), sendo processo reflexo do Processo Principal nº 15504.729986/2016-75 (contribuições previdenciárias), julgado nesta mesma assentada.

DO RECURSO DA CONTRIBUINTE RECORRENTE MAIO EMPREENDIMENTOS

A contribuinte principal recorrente Maio Empreendimentos sustenta que o lançamento de ofício deve ser cancelado, uma vez que lastreado em mera presunção, sendo inexistente a alegada relação com vínculo de segurado empregado com a autuada, inclusive ausente os elementos de pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação jurídica para que pudesse se falar em constituição efetiva de vínculo. Advoga a efetiva ausência de prestação de serviços por pessoa física. Não há omissão de remuneração para segurado empregado. Pondera que os serviços foram prestados por pessoa jurídica, inclusive tais serviços são passíveis de serem efetivamente prestados através de pessoas jurídicas, como ocorreu no caso em espécie. Aduz que as empresas prestadoras já existiam antes mesmo de qualquer vínculo com a autuada.

Argui que a empresa SDS ENGENHARIA E CONSULTORIA foi constituída em 28/04/2009 e executa serviços de engenharia. Comenta que a empresa VIANA MOURA ENGENHARIA foi constituída em 26/08/2009 e, também, executa serviços de engenharia.

Argumenta que houve uma equivocada desconsideração da personalidade jurídica da empresa SÓ NA PLANTA DESENVOLVIMENTO COMERCIAL E INCORPORAÇÕES DE NEGÓCIOS IMOBILIÁRIOS LTDA, ademais o pagamento para tal empresa foi único, isto é, se deu uma única e isolada vez, não restando dúvidas que esse pagamento não poderia sequer ser qualificado como

habitual e, portanto, não poderia ser considerado salário de segurado empregado, ainda que tivesse ocorrido a presuntiva alegação fiscal, não efetivamente ocorrida.

Subsidiariamente, se mantida a lógica de lançar, questiona a base de cálculo. Pondera que é necessário a apuração da participação dos sócios na pessoa jurídica, inclusive a apuração do crédito tributário em apreço não poderia ter sido realizada por meio de aferição indireta, mas deveria ser de acordo com a remuneração efetivamente recebida na pessoa física supostamente prestadora direta. Advoga que, mesmo admita a aferição indireta da base de cálculo, o valor bruto das notas fiscais de serviços é excessivamente desproporcional, não representa o que chega na pessoa física. As pessoas físicas apontadas como vinculadas à autuada como segurados empregados integram o quadro societário das empresas contratadas supostamente interpostas juntamente com outras pessoas físicas, de modo que a distribuição de lucro não representa a totalidade da nota fiscal, ademais o faturamento ou receita bruta é atinente à pessoa jurídica e não representa identidade absoluta com a parcela que é distribuída aos quotistas. Alega que não houve aferição de quinhão para encontrar a eventual proporcionalidade que o sócio da alegada interposta teria recebido como remuneração.

Subsidiariamente, se mantida a lógica de lançar, diz que a multa de ofício deve ser de 75%, afastando-se a qualificadora, por ausência de comprovação de dolo.

Subsidiariamente, se mantida a lógica de lançar, diz ser necessário deduzir os recolhimentos efetivados pelas alegadas interpostas pessoas jurídicas.

- Acusação fiscal de vínculo de segurado empregado dos sócios das pessoas jurídicas SDS ENGENHARIA E CONSULTORIA e VIANA MOURA ENGENHARIA (atual "RAM Engenharia Ltda") com a autuada (contribuinte Maio Empreendimentos) e, caso mantido o lançamento, irrisignação contra a base de cálculo ser o valor bruto das notas fiscais

O presente capítulo trata da acusação fiscal na qual a auditoria indica uma simulação no pagamento de valores para pessoas físicas, por meio de interpostas pessoas jurídicas **SDS ENGENHARIA E CONSULTORIA e VIANA MOURA ENGENHARIA** (atual "RAM Engenharia Ltda"), os quais seriam *pagamentos de verdadeiras remunerações para segurados empregados (art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212)*, mas que não estão declarados e reconhecidos pela empresa autuada. Ainda, caso mantido o lançamento, há irrisignação contra a base de cálculo.

Abordarei a situação com mais detalhes no decorrer deste voto, após abordagem teórica primeva. Entretanto, **é certo que o debate perpassa pela possibilidade de outras formas de contratação ou de divisão do trabalho e a problemática do ato simulatório, quando comprovado.**

Muito bem. Há muito se discute na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) **se é, ou não, possível outras formas de contratação ou de divisão do trabalho, que não exclusivamente pela relação de segurado empregado ou, até mesmo, de contribuinte individual.**

Hodiernamente, o assunto ainda é problematizado, com situações práticas suscitando dúvidas, embora o Supremo conte com uma série de julgados tratando do assunto com ligeiras distinções e particularidades a depender da ótica constitucional focalizada, a teor dos precedentes, a saber:

- (i) Tema 725 (RE 958.252);
- (ii) ADPF 324;
- (iii) Tema 739 (ARE 791.932);
- (iv) ADC 66;
- (v) ADC 48;
- (vi) ADI 3961;
- (vii) ADI 5625;
- (viii) Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843;
- (ix) Agravo Regimental na Reclamação nº 39.351;
- (x) Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688;
- (xi) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838;
- (xii) Inúmeras outras reclamações constitucionais;
- (xiii) E, ainda, aguarda-se a próxima manifestação que se dará no Tema 1389 da Repercussão Geral (ARE 1.532.603), o qual abordará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços; e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade.

A partir destes precedentes qualificados, é possível extrair entendimentos firmes do STF segundo o qual:

- i) Tema 725 (RE 958.252):** *“É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”;*
- ii) ADPF 324:** *“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 aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade”. Por isso, “É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada”;*
- iii) Tema 739 (ARE 791.932):** A Súmula nº 331/TST e as decisões que vedam a possibilidade de terceirização de atividade-fim são inconstitucionais, haja vista o

Plenário do Supremo Tribunal Federal ter proclamado a licitude da terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim;

iv) ADC 48 e ADI 3961: *“É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170). A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º).”*

v) Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843: *“É lícita a terceirização por ‘pejotização’, não havendo falar em irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissionais liberais para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante (Rcl 39.351 AgR; ...)”*;

vi) Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688: *“A prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica, fenômeno conhecido como ‘pejotização’, não constitui, só por si, fraude trabalhista, mas concretização da liberdade negocial admitida pelo Supremo no julgamento da ADPF 324”*;

vii) Tema 725 (RE 958.252): *“O direito não vive de rótulos, mas sim de uma real natureza jurídica dos contratos”* (Ministro Alexandre de Moraes, em voto-vista);

viii) ADI 5625: *“A higidez do contrato é condicionada à conformidade com os fatos, de modo que é nulo instrumento com elementos caracterizadores de relação de emprego”. “Estando presentes elementos que sinalizam vínculo empregatício, este deverá ser reconhecido pelo Poder Público, com todas as consequências legais decorrentes, previstas especialmente na Consolidação da Lei do Trabalho”. “É nulo o contrato civil ..., quando utilizado para dissimular relação de emprego de fato existente, a ser reconhecida sempre que se fizerem presentes seus elementos caracterizadores”*;

ix) ADI 5625 (no voto do redator para acórdão, Ministro Nunes Marques): O ponto nevrálgico reside exatamente em se perceber que a natureza do ajuste firmado entre profissionais e o estabelecimento será definida de acordo com a presença, ou não, daqueles elementos caracterizadores do vínculo empregatício, a saber: pessoalidade, habitualidade (ou não eventualidade), subordinação e onerosidade. Ao se reconhecer outras formas de contratação como permitidas, não se está juridicamente afastando a possibilidade da caracterização do vínculo de emprego, se e quando, de fato, houver um simulacro para disfarçar a relação de emprego. *“Com a evolução dos tempos e a complexidade das tramas sociais, a refletirem tais avanços, modelos alternativos de relações de trabalho têm surgido naturalmente. O vínculo de emprego não deve ser o único regime jurídico a disciplinar o trabalho humano. Com efeito, a produção de bens e serviços ocorre das mais variadas formas, e não exclusivamente por meio do sistema caracterizado pela presença de um empresário e seus empregados. O princípio da valorização do trabalho não se concretiza apenas com a tradicional fórmula do*

vínculo empregatício, em absoluto. Para sua perfectibilização, há de se facultar tanto ao trabalhador como aos empreendedores opções legítimas para que exerçam seu ofício sob a égide de regimes jurídicos resilientes, ajustáveis às mudanças sociais e culturais – eventualmente livres, por exemplo, de subordinação e dos limites remuneratórios característicos de um salário que tenha sido previamente contratado. Isso é conveniente para todos os atores econômicos e também para a sociedade em geral”. “A Constituição é capaz de acolher muitos projetos de vida, e o legislador, no diploma em discussão, agiu com grande respeito pelas manifestações espontâneas do mercado de trabalho em questão. Bem ao revés, penso que o enrijecimento do mercado, por força de disposições legais excessivamente dirigentes, isso, sim, pode operar em desfavor da liberdade, do progresso pessoal e da dignidade profissional”. “Um dos fundamentos da ordem econômica é a valorização do trabalho humano, que sempre aparece, no Texto Constitucional, pareado com a livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170, caput). Esta só se pode realizar numa ordem jurídica que não lhe maniete completamente, ainda que com bons propósitos. O vínculo empregatício tem seu lugar de destaque na economia de mercado, mas outras formas de arranjo trabalhista, sobretudo aquelas que surgem espontaneamente e que promovem o crescimento profissional das pessoas, devem ser igualmente respeitadas e estimuladas”.

x) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Alexandre de Moraes): *“No caso específico dos profissionais de beleza, a modalidade contratual regulamentada pela Lei 13.352/2016 [contrato de parceria] faz frente a essas novas realidades de maneira estruturalmente mais satisfatória que o vínculo empregatício tradicional. (...) os novos arranjos de contrato devem submeter-se ao regime constitucional, em compatibilidade com as garantias sociais fundamentais, para que não sejam invocados formalmente com o objetivo de fraudar uma efetiva relação de emprego, comprometendo as regras que definem contornos mínimos (em prol do trabalhador subordinado) como, por exemplo, no tocante à jornada, férias e seguridade social. (...). (...). As críticas à figura do contrato de trabalho de parceria revelam uma preocupação válida com usos e aplicações possíveis para esse novo instrumento formal, mas não me convenço de que a previsão da espécie contratual sob julgamento seja, ao menos em caráter abstrato, atentatória ao núcleo mínimo de garantias sociais. Ao reverso, entendo idôneas as razões de ordem econômica e social lançadas pelo Poder Executivo e pelo Congresso Nacional em sustento à regulamentação dessa modalidade de trabalho. (...). (...). exercer a prestação de serviços com autonomia e flexibilidade, o profissional da beleza que opta pela condição de MEI tem a possibilidade de usufruir dos benefícios do Simples Nacional para pagamento de seus impostos e para o recolhimento de contribuições sociais e previdenciárias. Refuto, ainda, a alegação de que essa nova modalidade de contrato serviu apenas para disfarçar relações de emprego pretéritas, em que os requisitos do vínculo se fazem presentes, mas livrando os empregadores do ramo, notadamente os salões de beleza, da obrigação de cumprir com os deveres trabalhistas em relação a seus subordinados. Observo, a esse respeito, que, mesmo antes da edição do diploma*

legal impugnado, a condição de trabalhador subordinado já não era a regra no caso dos profissionais da beleza. Ao contrário, ..., a maioria dos profissionais a que se refere a Lei 13.352/2016 costuma exercer sua profissão, desde muito antes da superveniência da previsão legal do contrato de parceria, na qualidade de trabalhador autônomo, que, no exercício de sua liberdade negocial, opta pela constituição de sociedades e parcerias com salões de beleza, com diferentes finalidades, como arrendamento do espaço, infraestrutura e equipamentos e gestão compartilhada de clientela. A previsão legal do contrato de parceria nesse setor apenas formalizou condição historicamente exercida pelos profissionais de embelezamento e que, no ramo, mostra-se mais sustentável. Registro, aliás, a existência de diversos precedentes do TST e de Tribunais Regionais Trabalhistas reconhecendo possível, em momento anterior às alterações promovidas pela Lei 13.352/2016, essa relação de parceria entre o profissional e o salão de beleza, que não equivale ao vínculo tradicional de emprego em face da ausência do requisito da subordinação...". "De toda forma, a Lei 13.352/2016 não exclui a possibilidade de reconhecimento da relação de emprego quanto à pessoa do profissional-parceiro, quando verificada a presença dos pressupostos que ensejam a sua caracterização, independentemente da sua configuração formal como contrato de parceria. Além de a própria legislação impugnada prever a possibilidade de reconhecimento do vínculo empregatício entre a pessoa jurídica do salão-parceiro e o profissional-parceiro (hipóteses dos incisos I e II do art. 1º-C, cumulativamente) e estabelecer que o processo de fiscalização, autuação e imposição de multas será regido pelo disposto no Título VII da CLT (art. 1º-D), prevalece em matéria trabalhista, independentemente de referidas previsões legais, o princípio da primazia da realidade, surgindo impositiva a constatação da existência de relação de emprego sempre que as circunstâncias fáticas evidenciarem a presença de subordinação, alteridade, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade. (...). (...). ... sendo certo que a verificação de burla à legislação trabalhista sob a vestidura meramente formal de um contrato de parceria acarreta a prevalência do vínculo empregatício, com o consequente reconhecimento dos direitos e verbas trabalhistas a ele atinentes."

xi) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Luís Roberto Barroso): *"... não vejo problema nessa norma [contrato de parceria], evidentemente, desde que ela seja interpretada no sentido de que, se estiverem presentes os requisitos do contrato de trabalho típico, como horário de trabalho e outras obrigações, a parceria seria uma fraude e, evidentemente, nós não chancelaríamos uma fraude. (...). (...) estou validando o contrato de parceria, se for parceria mesmo; se for um contrato de emprego disfarçado, deve-se reconhecer a relação de emprego"*.

xii) ADI 5625 (no voto vogal da Ministra Cármen Lúcia): *"Não me convenço, com todas as vênias, de ter havido qualquer afronta à Constituição Federal, uma vez que, como foi posto aqui e realçado a partir do voto do Ministro Barroso, mas também já mencionado e explicitamente posto pelo Ministro Nunes Marques, em caso de fraude ou de uma maquiagem de um contrato de trabalho no lugar de um*

contrato de parceria desse salão-parceiro, as portas do Poder Judiciário continuam abertas e, portanto, não prevalecerá qualquer fraude aos direitos trabalhistas. Não me parece que esse recorte feito impeça o que seria o acesso à Justiça.”

xiii) ADC 66 (no voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia): *“A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República. (...) (...) A complementariedade entre os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa é tema recorrente nos julgamentos deste Supremo Tribunal, que, atento ao sistema constitucional e às transformações das relações de trabalho, não tem se esquivado do exame aprofundado do tema. A ênfase dada a esses vetores constitucionais pode ser exemplificada no julgamento do Recurso Extraordinário n. 958.252 (Tema 725 da repercussão geral) e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 324. (...) (...). Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República. (...) (...).”*

xiv) ADC 66 (no voto vogal do Ministro Dias Toffoli): *“Verifico que o dispositivo ora impugnado está em harmonia com as advertências lançadas no julgamento do Tema 725, no sentido de que os abusos podem ser coibidos pelo Poder Judiciário.”*

xv) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Cristiano Zanin – Voto em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo 10983.720180/2013-18): *“Na decisão impugnada inexistente menção a vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida. Em casos como o destes autos, a existência de vulnerabilidade é critério que vem sendo utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para a análise da existência de vínculo de emprego entre as partes contratantes e a licitude da terceirização. (...) (...). Todavia, no caso concreto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais considerou presentes os pressupostos caracterizadores do vínculo empregatício, mesmo não havendo vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida”. Consigna que é necessário demonstrar vulnerabilidade dos sócios das empresas, que prestavam serviços, para afastar a escolha dos envolvidos pela utilização de pessoas jurídicas.*

xvi) **Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Flávio Dino – Voto vogal em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo nº 10983.720180/2013-18):** *“No tocante à ADC 66, a Min. Cármen Lúcia, Relatora, ao assentar, em seu voto, a constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, deixou claro que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no referido dispositivo se sujeita ‘à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário, quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos’.”*

Vale sintetizar, teoricamente o STF vem entendendo ser possível haver parcerias ou sociedades; haver terceirização de atividades, seja atividade-fim ou atividade-meio; também compreende ser possível haver pejotização; igualmente, aceita outras formas de arranjo ou subdivisão de trabalho (gênero, sendo a relação de emprego ou de contribuinte individual mera espécie de como pode ser exercido o trabalho).

O STF compreende que deve imperar a livre iniciativa, a liberdade negocial, assegurando aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade. Todavia, deve haver respeito a primazia da realidade. A situação deve ser real e não um simulacro.

De qualquer sorte, o STF ainda se pronunciará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços (na seara trabalhista, é verdade, embora propagando o seu pensamento para todos os ramos jurídicos); e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade (*conferir Tema 1389 da Repercussão Geral, ARE 1.532.603*), conquanto a **tendência seja manter sua jurisprudência remansosa no sentido de que é possível outras formas de trabalho que não a relação de segurado empregado, desde que se evite o ato simulatório.**

Ao fim e ao cabo, não pode haver simulação e formas alternativas e contratuais são lícitas (trabalho autônomo, trabalho em sociedade como sócio minoritário, trabalho por meio de contrato de parceria, trabalho por meio de prestação de serviços por pessoa jurídica sociedade pessoal ou empresária etc.).

Fato é que a Excelsa Corte constitucional – *a despeito de formas alternativas possíveis para as relações jurídicas do mundo contemporâneo (reconhecendo avanços e práticas sociais hodiernas)* –, não admite escamotear uma típica relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) ou uma típica relação de segurado contribuinte individual (Lei nº 8.212, art. 12, V, e suas alíneas, especialmente “f”, “g” e “h”) por simulação da efetiva realidade observável.

O STF, realmente, tem assentado que os direitos não são absolutos, nem vivem de rótulos, mas devem ser de natureza jurídica observável em experiência empírica constatável. Não se permite a simulação. Dito isto, não será oponível à Fazenda Nacional os contratos civis ou atos simulados, que não traduzam a realidade (CTN, art. 123, combinado com art. 149, VII).

Não é a forma (*a partir de um rótulo*) que apontará para a licitude, mas sim os fatos efetivamente observados na prática envolvendo os partícipes da relação jurídica.

A relação de segurado empregado, para fins previdenciário-tributário, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, a saber:

“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;”.

Uma forma mais didática e conceitual de identificar a relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) é verificar se estão presentes os elementos a seguir:

a) serviço prestado por pessoa física;

b) pessoalidade;

c) subordinação (limitação a autonomia do trabalhador com presença de subordinação às ordens direta do tomador dos serviços e demonstração de efetiva vulnerabilidade e vício de consentimento, ademais quando o trabalho ocorre formalmente por pessoa jurídica ela não pode se apresentar sem materialidade ou substância, com artificialismo e inexistente o propósito negocial ou a *affectio societatis*);

d) habitualidade (não eventualidade);

e) onerosidade mediante salário/remuneração (limites remuneratórios característicos de um salário); e

f) alteridade, na qual o tomador do serviço assume os riscos da atividade econômica e não pode transferi-lo ao segurado empregado, o qual não assume quaisquer riscos (Lei nº 8.212, art. 15, I).

Se a auditoria fiscal observar os requisitos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, deve reconhecer o vínculo de segurado empregado, conforme a legislação previdenciária, no âmbito da atuação fiscal-tributária.

Isto é, na presença dos elementos – **pessoalidade, habitualidade (ou não eventualidade), subordinação (limitação a autonomia do trabalhador e subordinação às ordens direta do tomador dos serviços, especialmente com demonstração de efetiva vulnerabilidade e vício de consentimento), alteridade (ausência de riscos) e onerosidade com limites remuneratórios característicos de um salário; ainda que a prestação de serviços ocorra sob alegação de ser através de pessoas jurídicas, que se apresente sem materialidade ou substância, com artificialismo e inexistindo propósito ou affectio societatis** –, deve haver a lavratura do auto

de infração com reconhecimento do vínculo previdenciário de segurado empregado pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, sendo os pagamentos base de cálculo de contribuições (Lei nº 8.212, art. 22, I e II).

A subordinação e a correlata integrada vulnerabilidade são requisitos essenciais para a caracterização do vínculo previdenciário pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, sendo necessário observar uma subordinação clássica (ou tradicional) na qual se observa o segurado empregado submetido às ordens direta do tomador dos serviços e com limitação de sua autonomia, em contexto de vulnerabilidade.

Não é suficiente a subordinação puramente estrutural demonstrando que o trabalhador se integra estruturalmente à organização e dinâmica operacional da empresa tomadora. É preciso que a fiscalização demonstre, ainda que por amostragem, que o segurado empregado esteve submetido às ordens direta do tomador dos serviços e com limitação de autonomia, subordinado em plenitude, de forma clássica, por restar, assim, caracterizada também a vulnerabilidade e o conseqüente vício de consentimento no formato paginado para a relação.

Por sua vez, a relação de segurado contribuinte individual, para fins previdenciário-tributário, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, inciso V, e suas alíneas, da Lei nº 8.212, a saber:

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

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008)

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; (Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002)

d) revogado;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Deveras, no contexto do segurado não empregado, é importante dizer que se a fiscalização reconhecer situações de trabalho como contribuinte individual (Lei nº 8.212, art. 12, inciso V, e suas alíneas, especialmente “f”, “g” e “h”) com recebimentos de pagamentos com tal viés, deve lavrar a autuação motivadamente neste cenário, caso não reconhecido o vínculo. Isto porque, se reconhecer que atos civis não são reais deve reconhecer a simulação; e se observar a ocorrência do fato gerador (pagamentos) deve autuar.

Aliás, se quadro fático de ato simulado for observado, ter-se-á, conseqüentemente, demonstrada a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, isto de forma direta, pois se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (CTN, art. 116, I), ademais, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN, art. 118, I) e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118, II), adicionalmente, a autoridade administrativa deve constituir o crédito tributário pelo lançamento, em procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, inclusive identificando o sujeito passivo e, sendo o caso, propondo a penalidade cabível (CTN, art. 142), além de poder revisar de ofício atos do contribuinte, ou de terceiros, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação² (CTN, art. 149, VII).

Pode-se formar parcerias, trabalhar em sociedade, terceirizar, pejetizar ou estabelecer outras formas de trabalho, conquanto esteja vedado camuflar uma verdadeira relação de segurado emprego ou de segurado contribuinte individual por meio das permitidas formas jurídicas. O caso concreto denunciará o que é lícito ou ilícito. Denunciará o que é tributável ou

² Na ADI 2446 o STF assentou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. De toda sorte, em casos de simulação, não é necessário desconsiderar atos ou negócios jurídicos, mas apenas apontar os fatos efetivamente ocorridos na prática observável, pois caracterizam a efetiva ocorrência do fato gerador.

não, a depender da materialidade e da base de cálculo e dos fatos efetivamente observáveis empiricamente na prática dos atos verificados.

Creio que a importância do controle de legalidade do lançamento de ofício não só objetive evitar a cobrança do que não seja devido, mas também vise aprimorar a forma como deve ocorrer as autuações.

Penso que é necessário que a fiscalização caracterize individualizadamente, ainda que por amostragem eficaz, a situação, demonstrando que se caracteriza no particular deste ou daquele trabalhador a efetiva situação de segurado empregado, quando for essa a acusação fiscal; ou a situação de pagamentos para contribuintes individuais quando for esse o ponto acusatório. Pode haver uma globalização (*apontamento de subordinação estrutural*), mas é preciso, ainda que por amostragem, a demonstração da **subordinação clássica** consequente com a demonstração da vulnerabilidade no caso de situação de segurado empregado ou o apontamento de elementos concretos da caracterização da situação de pagamentos para segurados contribuintes individuais, conforme cada caso acusatório.

Precisa se partir para a subsunção prática com algumas situações concretas que denunciem um eventual simulacro, nem que por amostragem, com efetiva demonstração da realidade empírica efetiva que se constata e que implica na ocorrência do fato gerador, quando for efetivamente a situação concreta auditada.

Após a construção teórica, passo a analisar o caso dos autos.

Cuida-se de acusação fiscal na qual relata a fiscalização, por outras palavras, que:

(i) Os contratos de prestação de serviços de engenharia a serem executados pelas empresas “SDS Engenharia e Consultoria” e “Viana Moura Engenharia Ltda”, atualmente “RAM Engenharia Ltda”, assinados com a contratante autuada contribuinte Maio Empreendimentos, eram extremamente simples, além de serem similares, a despeito das empresas contratadas serem pessoas jurídicas diversas, sendo que a previsão de pagamento era mensal, até o quinto dia útil do mês, não condicionado a qualquer medição, sendo mensalmente devidos de forma fixa por preço unitário;

(ii) As contratadas emitiram notas fiscais de forma sequencial e a prestação de serviços, pela sequência exata das notas fiscais, era exclusiva para a contratante;

(iii) Pelas GFIPs das prestadoras de serviços (consulta realizada pela fiscalização sobre os informes das empresas contratadas) não havia empregados registrados nas pessoas jurídicas prestadoras de serviços. A prestação dos serviços do contrato com habitualidade mensal era sempre pessoal pelos sócios pessoas físicas das respectivas prestadoras interpostas, ademais a contribuinte em resposta a intimação fiscal confirma que em relação a cada prestadora pessoa jurídica tida por interposta o prestador de serviço era sempre o sócio da própria empresa, sem substituição;

(iv) Em relação a interposta “SDS Engenharia e Consultoria”, consta que o sócio pessoa física, Sr. Sandro José Diniz Lima Soares, foi empregado registrado em empresa do Grupo econômico da atuada (na empresa Paranasá), no período de 01/1995 a 04/2009. Consta que, na sequência, Sandro José Diniz Lima Soares, a partir de 05/2009, passou a prestar os serviços para a atuada através da empresa interposta “SDS Engenharia e Consultoria”, que teve início de atividade em 28/04/2009. Consta, ainda, que, na análise contábil da interposta, ficou evidenciado, nas contas contábeis 2.04.003.000134 (Condução e Locomoção), 2.04.003.000156 (Viagens, Passag., Hosp., Aliment), 2.04.003.000125 (Aluguéis de Imóveis e Condomínio), 2.04.003.000.168 (Desp. c/ Veículos e Estacionamento), 2.01.001.101173 (Fornecedores, Cx. Nf’s, Reembolso), 2.04.002.000091 (Combustível) e 2.04.003.000121 (Alimentação) que a atuada registrou documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis feitos nessas contas em nome de Sandro José Diniz Lima Soares, e foi possível constatar que era a Maio Empreendimentos que reembolsava as despesas efetivamente incorridas na prestação dos serviços (alimentação, hospedagem, transporte, combustível etc.), demonstrando que Sandro teve as despesas de sua atividade arcadas pela Maio Empreendimentos. Sandro prestava conta das despesas efetuadas, indicando que a Maio Empreendimentos tinha ingerência sobre as atividades desempenhadas por Sandro. A Maio Empreendimentos aplicava a política de reembolso de despesas de viagem para Sandro nos mesmos moldes praticados com seus empregados. Ou seja, a Maio concedia a Sandro o mesmo tratamento dado a seus empregados, o que significa dizer que a Maio tratava Sandro com se empregado fosse. Ademais, consta que Sandro tinha plano de saúde pago pela empresa do Grupo econômico da atuada, pago pela Paranasá;

(v) Em relação a interposta “Viana Moura Engenharia Ltda”, atualmente “RAM Engenharia Ltda”, consta que o sócio pessoa física Rodrigo Augusto de Moura sempre trabalhou como segurado empregado para empresas com as quais se relacionou no ramo de construção, isto conferido o período de 08/1987 a 03/2009, sendo que, em 08/2009, constituiu a “Viana Moura Engenharia Ltda” para prestar serviço para a atuada com recebimentos mensais consecutivos, com exclusividade, sempre recebendo até o 5º dia útil do mês seguinte ao da prestação dos serviços. Consta que Rodrigo, também, tinha plano de saúde pago pela empresa do Grupo econômico da atuada, pago pela Paranasá, assim como os empregados registrados oficialmente na Maio Empreendimentos;

(vi) Consta que as interpostas firmaram contrato com a atuada com critérios de vulnerabilidade e subordinação, considerando que a contratação revela poder decisório da contratante estabelecido em contrato no mesmo padrão, mesmo conteúdo, mesmas cláusulas, mesmos prazos de validade (1 ano), para pagamentos mensais fixos. A padronização, uniformidade e semelhança dos contratos evidenciam a subordinação. A subordinação jurídica estaria confirmada, pois os serviços prestados são fiscalizados pela atuada, através de profissionais do quadro permanente da empresa e, em casos de falhas ou incorreções, a critério

exclusivo da fiscalização da autuada, a contratada deverá refazer os serviços. Os serviços eram, portanto, prestados sob dependência hierárquica.

(vii) Consta que a autuada questionada sobre quem era o contratante do Plano de Saúde dos seus empregados formalizados (na Maio Empreendimentos), uma vez que os mesmos sofriam descontos nas folhas de pagamento referentes a Assistência Médica (Rubrica 213), a empresa fiscalizada informou que a contratação ocorria pela empresa do Grupo Paranasá. Em sequência, realizando diligência, a auditoria fiscal intimou a Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico a informar se Sandro José Diniz Lima Soares, sócio da SDS Engenharia e Consultoria, e se Rodrigo Augusto de Moura, sócio da Viana Moura Engenharia, eram beneficiários de algum Plano de Saúde da UNIMED, indicando qual a empresa contratante do plano e o período de vinculação. Em resposta, a UNIMED BH informou que o Sr. Sandro Jose Diniz Lima Soares possuía plano de saúde através da contratante PARANASA ENGENHARIA E COMERCIO S/A, desde 31/03/1995 até o momento da resposta ativo, enquanto Rodrigo Augusto de Moura possuía plano de saúde através da contratante PARANASA ENGENHARIA E COMERCIO S/A, no período de 11/07/2011 a 30/04/2013;

(viii) A fiscalização aduz que a Assistência Médica paga é benefício de cunho trabalhista típico e inerente a relação de segurado obrigatório qualificado como segurado emprego, não sendo benefício ligado a uma relação comercial entre empresas. Observou-se que Rodrigo Augusto começou a ser beneficiário do plano de saúde através do grupo Maio/Paranasá em 07/2011, sendo este o mesmo mês em que assinou o contrato de prestação de serviço com a Maio Empreendimentos, por meio da interposta pessoa jurídica;

(ix) a base de cálculo das contribuições previdenciárias de responsabilidade da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, alcança todo e qualquer rendimento do trabalho, pago ou creditado, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, conforme previsto na alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal;

(x) a base de cálculo das contribuições previdenciárias alcança o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

É certo que a base de cálculo e o fato gerador da autuação foca nos pagamentos realizados para as interpostas pessoas jurídicas, os quais constam como verdadeiramente destinados para as pessoas físicas efetivamente prestadoras dos serviços, a quem se destinava, na visão fiscal, os valores pagos.

Em suma, por vários argumentos e outros termos, indica a fiscalização que houve simulação no pagamento dos valores, pois, a despeito de assim não declarados, são remunerações para segurados empregados da própria autuada, para fins previdenciários, ante a conceituação e enquadramento observável no vínculo específico de segurado obrigatório, considerando os elementos constatáveis por provas no caso concreto, inclusive com benefício tipicamente destinado para segurados empregados, tal como, plano de assistência à saúde ou até o reembolso integral de despesas diversas.

A autuada foi qualificada como contribuinte de contribuições patronais previdenciárias no processo principal e no caso destes autos das contribuições destinadas para Outras Entidades e Fundos (Terceiros) pelos pagamentos ou creditamentos dos valores para os segurados empregados, ainda que de forma indireta, por meio das interpostas pessoas jurídicas.

Muito bem. O que se vê na prova colacionada ao caderno processual é que as conclusões fiscais se mostram efetivas e não meramente conjecturais.

Nos autos há uma situação bastante peculiar que não reflete o conteúdo declarado e formalizado. Não há correspondência entre forma e fatos observados no objeto em análise. As ocorrências observáveis são pagamentos de verbas tipicamente de segurados empregados para os sócios das interpostas pessoas jurídicas.

O que se observa, para tais sócios das interpostas pessoas jurídicas, é uma relação, para fins previdenciários, com a autuada, em contexto de segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), na modalidade segurado empregado, ante os requisitos encartados no art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212. Os valores pagos para as interpostas são, na verdade, a remuneração daquelas pessoas físicas.

No tocante à questão da subordinação, inclusive pela vulnerabilidade, ela se apresenta na forma peculiar de contratação em contrato tipicamente idealizado de forma idêntica, simples, com pagamentos mensais, sobressaindo um poder hierárquico da autuada. Veja-se que as contratadas seriam empresas distintas e independentes, não relacionadas, porém os contratos são similares, quase que idênticos, excetuados valores, datas e qualificação de contratada interposta. Demais disto, os efetivos trabalhadores até recebem plano de assistência à saúde de emprego do grupo econômico, em benefício tangenciado exclusivamente para segurados empregados do grupo.

Os apontamentos fiscais acima resumidos, quando se compara com a prova dos autos, se apresentam comprovados e tudo ali relatado é realidade observável e efetiva a justificar e motivar a autuação.

Longe de se cuidar de falar em mera subordinação estrutural, tem-se nos elementos dos autos uma subordinação de vulnerabilidade que se demonstra e exhibe pelo fator relacional entre as pessoas físicas “sócios das interpostas” e a autuada, demonstrando uma relação que se conforma com os requisitos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212. Malgrado alguma aparente “liberdade”, pela roupagem de pessoa jurídica, permanecem dependentes do poder econômico da

tomadora dos serviços atuada, o que se manifestava pela superposição de comando e fiscalização, denunciada pelo contrato formalizado e dependência comprovada com reembolso de despesas diversas e outorga de plano de saúde, além da falta de independência das pessoas jurídicas interpostas que emitem nota fiscal exclusiva e sequenciada mensalmente apenas para a atuada, com serviços exclusivos e mensais, habituais e periódicos, em evidente perfil de subordinação, onerosidade, não-eventualidade, habitualidade, alteridade e dependência por vulnerabilidade.

Muito embora a fiscalização não tenha juntado aos autos as GFIPs das interpostas pessoas jurídicas, que diz ter consultado, isso não despreza os demais elementos de prova não refutados a contento pela atuada a demonstrar, em realidade, na prática observável, tratamento característico de segurados empregados para fins previdenciários, diante dos elementos do art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212, inclusive com fornecimento de plano de saúde para as pessoas físicas em trabalho exclusivo mensal, com contratação tabulada de forma uniforme e sem elementos de independência.

Demais disto, as ponderações da decisão recorrida, por seus próprios fundamentos, tornam-se necessárias neste momento, na forma que passo a adotar:

Reitere-se, conforme já ficou claro em sede preliminar, que, independente de a SDS Engenharia e Consultoria e a Viana Moura Engenharia Ltda. possuírem, ou não, empregados – o que descarta a questão das informações obtidas nas GFIPs dessas empresas, bem assim a existência de outros sócios compondo os respectivos quadros societários, haja vista o que consta da correspondência de fls. 66/67, da Maio Empreendimentos e Construções S/A –, os serviços foram prestados pessoalmente pelos sócios dessas empresas, e não por quaisquer outras pessoas físicas.

Ainda quanto à pessoalidade, a autoridade lançadora informa que Sandro José Diniz Lima Soares, sócio da SDS Engenharia e Consultoria, foi empregado registrado da Maio Empreendimentos e Construções S/A, entre janeiro de 1995 e janeiro de 1999, e da Paranas Engenharia e Comércio S/A, empresa do grupo Maio/Paranas, no período de janeiro de 1995 a abril de 2009, conforme consulta ao Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS (fls. 154/171). Aduz que, segundo as pesquisas realizadas, Sandro José Diniz Lima Soares, a partir de maio de 2009, passou a prestar serviço através da empresa SDS Engenharia e Consultoria, constituída em 28 de abril de 2009.

Observe-se que, solicitada a apresentação da ficha de registro do empregado Sandro José Diniz Lima Soares – conforme TIF n.º 01 (fls. 61/62) –, a empresa manifestou-se (fl. 67) no sentido de que este trabalhador “jamais integrou o quadro de empregados da Maio Empreendimentos, razão pela qual não há qualquer registro a ser apresentado com relação a ele. Quanto aos dados lançados no documento encaminhado por V. Sa., atinente às competências 03/1998 a 01/1999, trata-se de equívoco cometido pelo funcionário responsável

pelo preenchimento do mesmo, e cuja retificação deste já está sendo analisada/providenciada.”

De qualquer sorte, não deixa de surpreender a referência a Sandro José Diniz Lima Soares, constante na consulta de fl. 168, como empregado da Maio Empreendimentos e Construções Ltda. - Obra Predial, admitido em 02 de janeiro de 1995 – quanto mais não seja para perquirir-se acerca da origem do “equivoco” alegado pela empresa. Por outras palavras, já que a impugnante nada aduziu acerca desse “equivoco”, deveria ela, desincumbindo-se do ônus, que lhe cabe, de provar aquilo que alega, ter demonstrado por que “este Sr. [que] jamais integrou o quadro de empregados da Maio Empreendimentos” consta do Cadastro Nacional de informações Sociais, como empregado da impugnante no período de 02 de janeiro de 1995 a janeiro de 1999.

(...)

A questão de os contratos celebrados pela impugnante apresentarem “certa semelhança”, no caso, o mesmo padrão, mesmo conteúdo, mesmas cláusulas e mesmos prazos de validade, diz mais respeito à não eventualidade e à subordinação, como elementos caracterizadores da relação previdenciária entre empresa e segurado empregado.

Assim, v. g., quanto ao objeto dos contratos – prestação de serviços de engenharia consultiva, consultoria e assessoria, elaboração e avaliação de orçamentos e planejamento de obras –, que, de uma parte, determina a execução de atividades relacionadas com aquelas normais à impugnante (não eventualidade), e, de outra parte, compreende serviços que não podem ser executados de forma autônoma, sem que os sócios (pessoas físicas) estejam integrados dentro da estrutura organizacional da contratante (subordinação). Também não se pode deixar de considerar que os serviços foram avençados de maneira genérica, sem relação com qualquer projeto específico da Maio Empreendimentos e Construções S/A, o que autoriza a conclusão de que Sandro José Diniz Lima Soares e Rodrigo Augusto de Moura foram contratados para ficarem à disposição da contratante, que poderia ou não utilizá-los, de acordo com suas necessidades (subordinação), tal como ocorre na contratação dos demais segurados empregados.

Quanto à existência da SDS Engenharia e Consultoria e da Viana Moura Engenharia Ltda. em data anterior ao período fiscalizado, verifica-se, pelo menos em relação a Sandro José Diniz Lima Soares, que este foi empregado da Paranas Engenharia e Comércio S/A, empresa do grupo Maio/Paranas, no período de janeiro de 1995 a abril de 2009, passando, a partir de maio de 2009, a prestar serviço através da empresa SDS Engenharia e Consultoria, constituída em 28 de abril de 2009.

Dito de outra maneira: Sandro José Diniz Lima Soares, a um, foi empregado da Paranas Engenharia e Comércio S/A, empresa do grupo Maio/Paranas, até abril de 2009; e, a dois, constituiu, ainda em abril de 2009, a SDS Engenharia e

Consultoria, passando, por meio desta, já a partir de maio de 2009 – sem solução de continuidade, portanto –, a prestar serviços para a Maio Empreendimentos e Construções S/A, também pertencente ao grupo Maio/Paranasa.

Em relação ao plano de saúde da Unimed, concedido aos empregados “regularmente” contratados pela impugnante e estendido a Sandro José Diniz Lima Soares e Rodrigo Augusto de Moura, não assiste razão à impugnante.

(...)

Não se pode, todavia, deixar de considerar essa situação como elemento de prova da relação laboral, na medida em que o benefício foi concedido igualmente aos empregados da impugnante, a Sandro José Diniz Lima Soares e a Rodrigo Augusto de Moura.

(...)

Destaca, ainda, que todas as notas fiscais emitidas pela SDS Engenharia e Consultoria e pela Viana Moura Engenharia Ltda. em 2012 e 2013 tiveram como tomador a Maio Empreendimentos e Construções S/A. Portanto, além de não eventuais, na forma da lei, os serviços contratados foram habituais, como verifica pela rotina mensal de emissão de notas fiscais por parte das empresas contratadas, e exclusivos.

(...)

Demais, verifica-se, pelos documentos fiscais de fls. 137/163 e 204/228, que os serviços contratados por meio das empresas SDS Engenharia e Consultoria e pela Viana Moura Engenharia Ltda., foram prestados de forma ininterrupta ao longo de todo o período atuado.

(...)

Em relação às notas fiscais emitidas pelas empresas SDS Engenharia e Consultoria e Viana Moura Engenharia Ltda., no período atuado, examinados os documentos de fls. 108/134 e 175/199, respectivamente, constata-se, primeiro, que todas as notas fiscais emitidas pela SDS Engenharia e Consultoria em 2012 (15 notas fiscais) e 2013 (12 notas fiscais) referem-se a serviços prestados para a Maio Empreendimentos e Construções S/A; segundo, que, em relação à Viana Moura Engenharia Ltda., das doze notas fiscais emitidas em 2012, onze referem-se a serviços prestados à impugnante, enquanto que, em 2013, de 21 notas fiscais, quinze foram emitidas para a Maio Empreendimentos e Construções S/A.

Não há, portanto, sob o ponto de vista da efetiva continuidade da prestação dos serviços, documentada pelas notas fiscais emitidas pelas empresas SDS Engenharia e Consultoria e Viana Moura Engenharia Ltda., que se falar em eventualidade da prestação dos serviços.

(...)

Demais, note-se, no quesito, que – diferentemente do que alega a empresa – a autoridade fiscal não afirma que “os pagamentos foram realizados em razão da prestação de serviços realizados por pessoas jurídicas”, mas, sim, que os pagamentos foram efetuados aos profissionais executores dos serviços, “apesar de mascarados como pagamentos a pessoas jurídicas, respaldados em notas fiscais de prestação de serviços.”

Quanto a eventuais variações ocorridas nos valores pagos pela impugnante, vale lembrar que tanto o salário de contribuição do segurado empregado, definido no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, quanto a remuneração do empregado, definida no artigo 457 e seu parágrafo 1º da CLT, são compostos de parcelas fixas e parcelas variáveis.

Portanto, as variações nos valores pagos, inclusive para menor, não se prestam à descaracterização da natureza salarial desses pagamentos.

(...)

Acerca do reembolso de despesas, verifica-se que dos contratos acostados aos autos não consta previsão que respalde tais pagamentos. Por outras palavras, não foi firmado entre as partes, como de responsabilidade da empresa tomadora, o pagamento das despesas realizadas pelas prestadoras de serviços para a execução dos trabalhos contratados – do que se conclui deveriam tais despesas correr à conta dos prestadores dos serviços.

(...)

Em segundo lugar, verifica-se que os serviços contratados, ainda que inseridos nas atividades normais da impugnante, foram avençados por um prazo previamente estabelecido, passível de prorrogação, contudo sem a definição ou o estabelecimento de qualquer relação com projeto específico a ser iniciado pela Maio Empreendimentos e Construções S/A, ou mesmo em andamento. Tal fato autoriza a conclusão de que Sandro José Diniz Lima Soares e Rodrigo Augusto de Moura foram contratados, basicamente, para, durante o prazo de vigência acordado, ficarem à disposição da tomadora de seus serviços, que os utilizaria, ou não, da maneira que melhor lhe convier, na própria empresa ou em qualquer lugar onde esta desenvolva algum projeto.

Finalmente, quanto ao acompanhamento da execução dos serviços, em ambos os casos este era feito pelo setor de arquitetura da Maio Empreendimentos e Construções S/A, que se reportava ao sócio Jânio Valeriano Alves ou a Digliani Vianna Bavoso, que ocupava a função de gerente. Já a aprovação dos serviços executados e do respectivo pagamento era de responsabilidade de um dos sócios da impugnante.

Tem-se, destarte, por suficientemente caracterizada a subordinação de Sandro José Diniz Lima Soares e Rodrigo Augusto de Moura à empresa Maio Empreendimentos e Construções S/A, na execução dos serviços que lhes foram determinados por esta última.

Pelo exposto, presentes a pessoalidade (prestação de serviços por pessoa física), a não eventualidade, a onerosidade e a subordinação, conclui-se que Sandro José Diniz Lima Soares e Rodrigo Augusto de Moura prestaram serviços à empresa Maio Empreendimentos e Construções S/A, na condição de segurados empregados.

Por conseguinte, não havendo dúvidas quanto à prevalência da realidade fática sobre os aspectos formais, não há reparos nos autos de infração com relação à exigência fiscal no particular deste capítulo recursal.

Fato é que, no tocante à relação previdenciário-tributária, incluindo o financiamento para Outras Entidades e Fundos (Terceiros), os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa atuada – que foi comprovadamente efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços –, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas conforme correto enquadramento legal para a espécie.

Isto porque, comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de disparidade entre a forma de pactuação e a realidade, imperioso o reconhecimento do colaborador como segurado obrigatório da Previdência Social vinculado com o efetivo contratante, seja na modalidade segurado empregado ou na modalidade de contribuinte individual, conforme contexto fático observado e subsunção ao enquadramento legal adequado.

Neste diapasão, enquadra-se como segurado empregado para fins previdenciários o trabalhador que prestando serviço diretamente para o efetivo contratante o faça em relação jurídica vinculada com elementos de pessoalidade, habitualidade (não eventualidade), onerosidade, alteridade e subordinação, nessa se observando a vulnerabilidade e o vício de consentimento em relação ao efetivo contratante – *ex vi* da alínea “a” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212 combinado com as normas das contribuições para Terceiros (em reflexo as contribuições previdenciárias do art. 22, I e II, da Lei nº 8.212) e arts. 116, I, 118, I e II, 142 e 149, VII, do CTN.

Por último, não é demais repisar que os valores pagos para segurados obrigatórios do RGPS – segurados empregados –, integram o conceito jurídico de salário de contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Noutro vértice, mantido o lançamento de ofício tratado neste capítulo, quanto à irresignação contra a base de cálculo ser o valor bruto das notas fiscais, questionando, por exemplo, o dever de realizar ao análise de distribuição por quinhão na pessoa jurídica, já que havia outros sócios nas ditas interpostas pessoas jurídicas, tenho que não assiste razão para a recorrente, uma vez que, conforme abordado na análise, nitidamente os valores se destinavam para os prestadores pessoas físicas, conforme peculiaridades anotadas, sendo a interposição mero simulacro bem comprovado pela fiscalização.

Aliás, o lançamento só foi possível por aferição indireta diante do formato prático dado pela própria atuada, no sentido de que o valor assim apurado correspondeu a lógica da

motivação dada ao ato. Os pagamentos das notas fiscais eram exatamente os valores que se destinavam para as pessoas físicas em razão do trabalho delas.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Acusação fiscal de remuneração paga para segurado empregado da própria atuada por intermédio de interposta pessoa jurídica “Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporações de Negócios Imobiliários Ltda”

O presente capítulo trata da acusação fiscal na qual a auditoria indica uma simulação no pagamento de valores para pessoa física segurado empregado da própria atuada, sendo o pagamento da remuneração pago por meio de interposta pessoa jurídica.

Consta que o valor pago à empresa “Só Na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda” foi considerado como salário indireto de Charles Gomes de Oliveira, gerente comercial da própria atuada contribuinte Maio Empreendimentos. Tratou-se de pagamento simulado por meio de interposta pessoa jurídica.

A auditoria fiscal considerou como remuneração indireta, integrando o salário de contribuição do segurado empregado da própria atuada, Sr. Charles Gomes de Oliveira, o pagamento de R\$ 2.500.000,00, efetuado em janeiro de 2012, a título de comissão. O valor referido foi pago de forma simulada para a empresa interposta, sendo identificado na contabilidade da atuada.

A auditoria fiscal registra que o Sr. Charles Gomes de Oliveira foi gerente comercial da atuada, admitido em 1º de fevereiro de 2011 e demitido em 25 de julho de 2012, além de sócio administrador da empresa “Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda”, constituída 14/12/2011, com atividades paralisadas em 13/08/2013. O pagamento da remuneração (salário indireto) ocorreu em janeiro de 2012.

O contribuinte sustenta a legalidade do pagamento para a pessoa jurídica, porém não lhe assiste razão. Explico.

Como bem anotado pela primeira instância, examinados os documentos que dão respaldo aos registros contábeis do pagamento – *ordem de serviço, autorização de pagamento e nota fiscal* –, verifica-se que estes informam se tratar, no caso, de comissão formalmente paga à empresa “Só na Planta Desenvolvimento Comercial e Incorporação de Negócios Imobiliários Ltda”, em razão da intermediação na aquisição de imóvel destinado à construção do Residencial Mirante de Alcântara, empreendimento do grupo Maio/Paranasa.

A operação de aquisição foi celebrada entre a atuada (adquirente) e a empresa Macedo & Castro Incorporação e Empreendimentos Imobiliários Ltda. Constatou-se, por meio de pesquisa, primeiro, que a empresa “Só na Planta” foi constituída em 14/12/2011 – tendo como objeto a prestação de serviço de corretagem, atividades de intermediação e outras –, havendo solicitado a paralisação de suas atividades perante a Junta Comercial em 1º/07/2013; segundo,

que o sócio administrador da “Só na Planta” é o Sr. Charles Gomes de Oliveira, gerente comercial da Maio Empreendimentos, admitido por esta em 1º/02/2011 e demitido em 25/07/2012. Examinada a escritura e o registro do imóvel adquirido, que gerou a comissão, a autoridade fiscal constatou, por provas, que autuada havia adquirido o imóvel pelo valor de R\$ 6.900.000,00.

Quanto ao contrato de compra e venda, este não foi apresentado pela auditada, sob a alegação de não ter localizado o documento, porém foi intimada para apresentação.

Observa-se que a comissão paga pela intermediação na aquisição do imóvel foi de R\$ 2.500.000,00, o que corresponde a 36,23% do valor do imóvel (adquirido por R\$ 6.900.000,00 conforme o registro da escritura), ficando muito acima dos percentuais normalmente praticados no mercado, os quais giram em torno de 5% a 6% do valor do imóvel.

Destaca-se, ainda, que a empresa “Só na Planta”, constituída em 12/2011, teve como única receita declarada à Receita Federal em 2012, a comissão recebida da Maio Empreendimentos. Em 2013, não apresentou receita alguma, havendo solicitado a paralisação de suas atividades nesse mesmo exercício.

Observa-se, claramente, que a “Só na Planta” foi constituída por formalidades em viés de simulacro para que o Sr. Charles Gomes de Oliveira, empregado da autuada, recebesse o valor decorrente de serviços prestados para a autuada como negociador empregado, especificamente para remunerar a negociação do imóvel adquirido.

Não se acolhem as considerações da autuada recorrente acerca de suas relações com Charles Gomes de Oliveira e, por via de consequência, com a pessoa jurídica “Só na Planta”. Ora, Charles Gomes de Oliveira foi admitido pela Maio Empreendimentos em 1º/02/2011, havendo constituído, em 14/12/2011 – dez meses e meio depois, portanto –, a empresa “Só na Planta”, a qual só vai ter 1 único faturamento e, na sequência, vai encerrar atividades. A receita auferida pela “Só na Planta” foi a única receita declarada à RFB em 2012, percebendo-se, com meridiana clareza, que a pessoa jurídica foi constituída com o objetivo único de que Charles Gomes de Oliveira, então empregado da autuada, recebesse o valor decorrente da negociação do imóvel, furtando-se a autuada, mediante tal simulação, ao pagamento das contribuições sociais devidas pela relação de segurado empregado. Correto, portanto, quanto a esse aspecto, o procedimento da autoridade lançadora, ao considerar a comissão auferida como “como remuneração indireta, passando a integrar o salário de contribuição de Charles Gomes de Oliveira”.

Não socorre ao recorrente a tese subsidiária de pagamento não habitual, pois, com nitidez, trata-se de remuneração pelo trabalho executado por segurado empregado prestando serviços para a autuada recorrente. Há caráter remuneratório; não corresponde ao pagamento de abono único, previsto em convenção coletiva de trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade. O pagamento foi vinculado a um serviço e se tentou escamotear a realidade.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Irresignação quanto a multa de ofício qualificada

O presente capítulo trata da irresignação quanto à multa de ofício qualificada. Pretende o recorrente, uma vez mantido o lançamento, que a multa qualificada seja afastada por entender inexistir fraude. O caso seria de interpretação de fatos controversos a partir das possibilidades dadas pela legislação tributária.

Pois bem. Entendo que não assiste razão para a recorrente.

Constatado, pelos capítulos anteriores, que a recorrente manteve omissa o reconhecimento de vínculo de segurado empregado por meio de utilização de interpostas pessoas jurídicas ou que remunerou parte do salário de segurado empregado com interposição de pessoa jurídica, não há como deixar de reconhecer a simulação com viés de fraude e, conseqüente, reconhecimento de conluio com a necessidade de qualificação da multa de ofício. Trata-se da lógica normativa imposta pelo contexto da motivação do lançamento de ofício, que se justifica e que se impõe pelas peculiares circunstâncias fáticas constatadas e comprovadas pelas provas colmatadas.

Como bem assenta a primeira instância, as provas colhidas no curso do procedimento fiscal demonstram que a Maio Empreendimentos, ao simular contratos de prestação de serviços de natureza civil com pessoas jurídicas, praticou, de forma inequívoca, ação dolosa, intencional e consciente, que modificou as características do fato gerador da obrigação principal a fim de reduzir/suprimir o montante das contribuições previdenciárias incorrendo na hipótese de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Portanto, cabível a imposição da multa qualificada, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra em uma das hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que se referem a situações de sonegação, fraude e conluio, especialmente se comprovado o elemento fraude relacionado com situação de simulação.

De toda sorte, mantida a multa de ofício qualificada, importante perceber que ela foi fixada em 150%.

Ocorre que, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, na esfera administrativa, tendo como origem auto de infração lavrado com base na regra geral de qualificação da multa de ofício, a nova norma mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c”, do CTN. *In casu*, a norma mais favorável reduz a multa qualificada ao patamar de 100% do valor do tributo exigido.

Aplicável, ainda, o precedente qualificado do Recurso Extraordinário (RE) nº 736.090, da Repercussão Geral do STF (Tema 863).

Aliás, o Tema 863 do STF fixou a seguinte Tese: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150%”

(cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.

Sendo assim, com razão parcial para a recorrente na irresignação da multa qualificada para que a multa de ofício qualificada de 150% seja limitada em 100%.

- Da irresignação contra o montante do tributo apurado pela não dedução das contribuições previdenciárias e dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas interpostas

Tendo sido mantido o lançamento, a recorrente autuada apresenta irresignação contra o montante do tributo apurado pela não dedução das contribuições previdenciárias e dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas interpostas.

Muito bem. Até entendo que, em casos de simulação, pela lógica do lançamento de ofício, eventuais recolhimentos realizados pelas interpostas pessoas jurídicas sejam aproveitados, no sentido de que a apuração do montante devido no lançamento corresponda apenas a diferença monetária que ainda não foi recolhida aos cofres públicos, uma vez afastada a figura lesiva do simulacro. No entanto, no caso em espécie, tem-se detalhes a ponderar.

Primeiro, estar-se diante de lançamento de contribuições previdenciárias sobre folha de salários em razão de qualificação de pessoa física como segurado obrigatório da previdência social como segurado empregado e, no particular, tem-se que nas pessoas jurídicas interpostas não havia a figura dos segurados empregados, então não pode ter sido recolhido contribuições sobre a folha de salários para fins da contribuição para o GILRAT ou a contribuição para Terceiros (outras Entidades e Fundos).

Quanto a contribuição previdenciária patronal que a interposta pessoa jurídica possa ter por hipótese recolhido sobre eventual *pro labore* pago ao sócio pessoa física dela que, em verdade, era segurado empregado da autuada, tem-se que à mingua de comprovação destes recolhimentos, com dúvidas severas quanto a disponibilidade de crédito, não há como ser aproveitados valores que não possuem comprovação de recolhimento e quanto aos valores que chegaram a tais sócios pagos pela interposta pessoa jurídica a título de distribuição de lucros, é de ciência de todos que sobre eles não há tributação de contribuições previdenciárias, logo não haveria crédito disponível, simplesmente porque não haverá recolhimento de quota patronal.

De mais a mais, consta dos autos (*e reafirmado na decisão recorrida*) que foram consideradas as contribuições dos segurados declaradas em GFIP pelas interpostas e aí no que era possível visualizar algum creditório já ocorreu o aproveitamento que seria possível – **não há, portanto, crédito disponível.**

Sobremais, não há que se falar na dedução de custos e despesas das interpostas pessoas jurídicas, pois não estão na lógica da matéria tributável, da apuração do montante devido de contribuições previdenciárias.

Ainda, tem-se que não há como aproveitar os eventuais tributos sobre a receita e faturamento, pois eles, em verdade, não estão ligados a matéria tributável das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários. O aproveitamento possível ali, *obiter dictum*, sob minha particular ótica, seria da reclassificação da receita da pessoa jurídica para a pessoa física, de modo que envolveria exclusivamente a interposta pessoa jurídica e o seu próprio sócio no caso da tributação sobre a renda da pessoa física. Aqui a discussão é meramente de contribuições sociais.

Então, por particularidades e peculiaridades, além de já ter sido aproveitado o que era possível (*tendo sido consideradas as contribuições dos segurados declaradas em GFIP pelas interpostas pessoas jurídicas*), não há mais o que ser aproveitado, ainda mais neste lançamento de contribuições destinadas para Outras Entidades e Fundos – Terceiros.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento parcial exclusivamente para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100%, no mais, mantendo a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros