



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.730908/2017-02</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2401-012.345 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/4 <sup>a</sup> CÂMARA/1 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VLB ENGENHARIA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/12/2013

CERCEAMENTO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. PREJUÍZO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. INSTRUMENTALIDADE.

O princípio do devido processo legal possui como núcleo mínimo o respeito às formas que asseguram a dialética sobre fatos e imputações jurídicas enfrentadas pelas partes. Para que ocorra cerceamento de defesa é necessário que o descumprimento de determinada forma cause prejuízo à parte, e que lhe seja frustrado o direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. SUPOSTA AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO INTERESSE COMUM NA PRÁTICA DO FATO GERADOR. SÚMULA CARF Nº 210.

A caracterização da solidariedade relativamente ao cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária independe da demonstração de efetivo interesse comum entre os sujeitos passivos solidários que integram o grupo econômico, à luz da Súmula CARF nº 210.

TRIBUTOS SUBMETIDOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. FATORES DETERMINANTES. PAGAMENTO. DECLARAÇÃO PRÉVIA DE DÉBITO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Para os tributos submetidos a lançamento por homologação, o ordenamento jurídico prevê a ocorrência de duas situações, autônomas e não cumulativas, aptas a concretizar contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, em detrimento do art. 150, §4º, ambos do CTN.

Uma é constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo. Caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

A outra é verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN, consoante Súmula CARF nº 72.

REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. PREENCHIMENTO.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de habitualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração - ex vi da al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81 -, há disparidade entre a forma de pactuação e a realidade. Mister reconhecer ser o indivíduo segurado obrigatório da Previdência Social na qualidade de segurado empregado.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. INTUITO DOLOSO. CABIMENTO.

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

**RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.**

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRATAÇÃO DE EMPREGADO POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO DO TRIBUTO RECOLHIDO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 207.**

A contribuição previdenciária paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas, devem ser deduzidas dos valores lançados no auto de infração. Súmula CARF nº 207.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e afastar a prejudicial de decadência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%; e b) determinar a dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas, nos termos da Súmula CARF nº 207. Vencido o conselheiro Leonardo Nuñez Campos que dava provimento ao recurso voluntário. Manifestaram interesse em apresentar declaração de voto os conselheiros Leonardo Nuñez Campos e José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 3828 e ss), trata-se de autos de infração de contribuições previdenciárias patronais, incluindo aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no valor total de R\$7.516.148,29, e de contribuições previdenciárias dos segurados, no valor total de R\$2.597.143,81, do período de 01/2012 a 12/2013.

Foi indicada como responsável solidária pelo crédito apurado a empresa VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA - EPP, CNPJ 09.664.782/0001-38, em razão da constatação da existência de grupo econômico, com fundamento no art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 124, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 31/54, explicita o que segue:

4. Constatou-se, em auditoria fiscal previdenciária anterior, que o sujeito passivo foi autuado por remunerar segurados através de empresas interpostas, no período de 2009 a 2010. As autuações previdenciárias foram consubstanciadas no processo nº 15504.730476/2014-89. A impugnação do sujeito passivo, juntada àquele processo, foi julgada improcedente e o respectivo crédito tributário mantido, nos termos do Acórdão nº 10-57.456 - 7<sup>a</sup> Turma da DRJ/POA, de 26/09/2016. Cópias do Relatório Fiscal e demais documentos de lançamento daquele processo, bem como cópia do referido Acórdão estão em anexo ao presente processo. Efetivamente, foi constatado que o sujeito passivo continuou incidindo na mesma conduta que levou à autuação anterior, conforme descrito a seguir.

O sujeito passivo tem como objeto social "os serviços referentes à elaboração de estudos, projetos e consultoria na área de engenharia civil, elétrica, mecânica e de edificações, planejamento, supervisão e gerenciamento de projetos e obras de engenharia civil, elétrica e mecânica, podendo participar de outras empresas no país ou no exterior."

A respeito da responsabilidade solidária, o TVF aponta a existência de grupo econômico de fato, nos termos a seguir:

### EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO

6. Conforme constatado pela auditoria anterior, realizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no período de 2009 a 2010, existe grupo econômico de

fato entre as empresas VLB ENGENHARIA LTDA e VLB ENGENHARIA ECONSULTORIA LTDA, já que as mesmas possuem o mesmo quadro societário e foram administradas em todo o período fiscalizado de 2012 a 2013 por diretorias formadas pelos mesmos membros, conforme demonstrado nos quadros a seguir:

(...)

7. Além disso, a fiscalização anterior, conforme trecho do respectivo Relatório Fiscal, abaixo transscrito, constatou que:

“A empresa VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA foi criada em maio/2008, no mesmo local onde funcionava a filial da VLB ENGENHARIA LTDA, cujas atividades foram encerradas em agosto/2008. A nova empresa exerce a mesma atividade econômica de VLB ENGENHARIA LTDA conforme CNAE preponderante informado em declarações enviadas pelo contribuinte à RFB.”

...

Portanto, a responsabilidade solidária entre as empresas citadas, no caso em tela, está prevista no inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, no artigo 222 do Regulamento da Previdência Social baixado pelo Decreto 3.048/1999, com redação dada pelo Decreto nº 4.032/2001 e também no inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966.

A auditoria constatou que o sujeito passivo firmou contratos de prestação de serviços com 22 empresas sediadas no Paraná, das quais 20 em Curitiba, sendo 15 destas constituídas por empresários individuais, discriminados no Anexo 1 - Dados das empresas interpostas. Todos os contratos tinham como objeto a prestação de serviços de engenharia civil e arquitetura.

Verificou ainda que, no período fiscalizado, o contribuinte já não possuía filial em Curitiba, sendo constatado que a matriz da VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA foi instalada no endereço da extinta filial da VLB ENGENHARIA LTDA. De acordo com informações do CNPJ, ambas as empresas possuem como atividade preponderante o CNAE 7112000 - serviços de engenharia.

A auditoria também verificou, através de DIRF, que algumas empresas faturaram exclusivamente para as duas empresas autuadas, no período citado: VITALINO CONSTRUÇÕES LTDA, QUALITY & ENGINEERING CONSULTORIA LTDA ME, LUIZ TADEU MONTICELLI ME, LIANA MALTA SCHIRATO, GF VIEIRA ENGENHARIA ME, RODRIGO DE SOUZA PATRÍCIO ME.

De acordo com o TVF, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, ao julgar improcedente a impugnação do sujeito passivo à autuação anterior, apresentada no processo nº 15504.730476/2014-89, lavrou o Acórdão nº 10-57.456 – 7<sup>a</sup> Turma –DRJ/POA, de 26/09/2016, cópia em anexo ao processo, onde foi reconhecida a existência de grupo econômico de fato e a consequente responsabilidade solidária entre VLBENGENHARIA LTDA e VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA.

Em relação aos fatos geradores, o TVF informa o seguinte:

**DOS FATOS GERADORES APURADOS:**

**-REMUNERAÇÕES PAGAS A SEGURADOS POR INTERMÉDIO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS**

12.Foi constatado nesta ação fiscal que o sujeito passivo contratou diversas empresas de prestação de serviços no período fiscalizado, de maneira exclusiva, sendo VLB ENGENHARIA LTDA, na grande maioria dos casos, a única responsável pela totalidade do faturamento dessas empresas. Algumas delas também apresentaram faturamento concomitante para VLB ENGENHARIA ECONSULTORIA LTDA, integrante do mesmo grupo econômico, no mesmo período.

13.Foi efetuada pesquisa junto aos sistemas de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, onde se constatou que as referidas empresas não possuíam quaisquer empregados registrados, conforme consulta ao banco de dados da GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, bem como apresentavam receita tributável exclusivamente vinculada ao sujeito passivo e à VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA, conforme consulta ao banco de dados da DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte. Foram consultados os bancos de dados da GFIP e DIRF, para cada empresa relacionada, no período de 2012 a 2013. Conclui-se, portanto, que os serviços contratados dessas empresas foram pessoalmente executados pelos sócios e titulares das mesmas.

14.No anexo 1 - DADOS DE EMPRESAS INTERPOSTAS estão compilados os dados que constam no cadastro do CNPJ das empresas interpostas, bem como os dados dos sócios ou titulares respectivos. Pode-se observar que:

- 22 (vinte e duas) empresas são sediadas no estado do Paraná, sendo 20 (vinte) em Curitiba/PR. Destas, 15 (quinze) são empresas individuais.
- 32 (trinta e duas) empresas são sediadas no estado de Minas Gerais, sendo 28 (vinte e oito) sediadas em Belo Horizonte/MG. Destas, 3 (três) são empresas individuais.
- 3 (três) empresas são sediadas em Sonora/MS, Rio de Janeiro/RJ e São Paulo/SP, respectivamente, sendo 1 (uma) empresa individual.
- O contador CRC 47861-PR – João Messias de Araújo – é o contador registrado no CNPJ para 6 (seis) empresas individuais sediadas em Curitiba/PR.
- O contador CRC 47193-PR – Mauro Eugênio Debiasio – é o contador registrado no CNPJ para 3 (três) empresas individuais sediadas em Curitiba/PR.
- O contador CRC 16502-PR – Euclides Locatelli – é o contador registrado no CNPJ para 2 (duas) empresas sediadas em Curitiba/PR.
- O contador CRC 42050-MG – Arnaldo de Assis Vasconcelos – é o contador registrado no CNPJ para 19 (dezenove) empresas sediadas em Belo Horizonte/MG

e 1 (uma) em Ibirité/MG., sendo 1 (uma) empresa individual.(Vide item 15 abaixo).

•56 (cinquenta e seis) empresas, das 57 (cinquenta e sete) apuradas, possuem capital social declarado no CNPJ em valores muito baixos, que vão de R\$ 1,00 a R\$ 20.000,00. 40 (quarenta) empresas possuem capital social declarado na faixade R\$ 1,00 a R\$ 5.000,00.

15.O contador Arnaldo de Assis Vasconcelos, CRC 42.050/MG, é sócio de CONTABILIDADE ALMEIDA E VASCONCELOS LTDA – EPP, CNPJ nº38.733.879/0001-53, cujo endereço – Av. do Contorno, 3513, 2º andar, Santa Efigênia, Belo Horizonte/MG, está localizado no mesmo prédio onde está estabelecida a empresa ora fiscalizada. Como já exposto anteriormente, o referido contador está registrado no cadastro do CNPJ como contador de 20(vinte) empresas constantes no Anexo 1, que prestaram serviços ao sujeito passivo.

16.Para fins de comprovação dos serviços prestados pelas empresas, o sujeito passivo foi regularmente intimado a apresentar os respectivos contratos, notas fiscais, medições de serviços, propostas comerciais e quaisquer outros documentos que comprovassem a efetiva prestação de serviços. Foram apresentados apenas os contratos de prestação de serviços e respectivas notas fiscais. Com base nesses documentos, foi elaborado o ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS – EMPRESAS INTERPOSTAS, onde constam as empresas interpostas, cujo faturamento proveio exclusivamente do sujeito passivo e não possuíam empregados, os dados dos contratos apresentados relativos a essas empresas, o período de emissão de notas fiscais e a forma de pagamento ajustada, além de outras informações pertinentes a cada empresa.

17.Em análise ao Anexo 2, pode-se ver que:

- Foram levantadas 57 (cinquenta e sete) empresas com faturamento proveniente exclusivamente do sujeito passivo e seu grupo econômico, as quais não possuíam quaisquer empregados no período fiscalizado.
- Foram firmados 128 (cento e vinte e oito) contratos de prestação de serviços com essas empresas no período.
- Das empresas relacionadas, 20 (vinte) são constituídas por empresários individuais e 27 (vinte e sete) foram constituídas no endereço residencial de algum dos sócios ou do titular.
- Das empresas relacionadas, 30 (trinta) estão incluídas na autuação feita pela fiscalização previdenciária anterior.

18.Foram examinados todos os contratos de prestação de serviços e aditivos firmados com as empresas relacionadas no Anexo 2. Todos os contratos apresentam redação padrão e se referem, basicamente, a serviços de elaboração de projetos, elaboração de desenhos técnicos, serviços de geotecnia e serviços de

computação gráfica. Os serviços prestados são vinculados a projetos e obras de clientes finais da empresa ora fiscalizada, havendo a identificação dos mesmo sem seu escopo e anexos. Cópias dos referidos contratos e respectivas notas fiscais estão anexas ao processo.

19. As remunerações previstas nos contratos examinados se deram por hora trabalhada ou por valor global. Em 84 (oitenta e quatro) contratos foi identificada remuneração contratada em horas trabalhadas, cujas médias mensais de horas estão discriminadas no quadro a seguir:

...

20. A análise feita no Relatório Fiscal da autuação anterior sobre as horas médias mensais remuneradas existentes nos contratos apurados por aquela fiscalização se aplica perfeitamente à presente situação, conforme transcrito abaixo:

“A média mensal de horas trabalhadas é perfeitamente compatível com a jornada mensal do trabalhador brasileiro: 8 horas diárias, o que equivale a 176 horas mensais que acrescida às horas do descanso semanal remunerado totaliza 224 horas mensais. Numa jornada de 6 horas diárias teremos 132 horas mensais que adicionada ao descanso semanal remunerado resulta em 168 horas mensais. Fica portanto demonstrado que as horas contratadas, na maioria absoluta dos contratos, correspondem a uma jornada diária para um trabalhador. Nos poucos casos em que a média extrapola a jornada normal de um trabalhador, estes se referem a empresas cujos quadros societários são compostos por dois profissionais da área de atuação (engenheiro, arquiteto): Guerra de Paoli Engenharia Ltda e Lopes, Martins Engenharia e Consultoria Ltda e Ribeiro Louzada Arquitetura Ltda.”

21. Portanto, a maioria absoluta dos contratos verificados nesta ação fiscal apresenta horas contratadas que correspondem à jornada mensal de um trabalhador. Também houve poucos casos onde a jornada média extrapolou a jornada normal de um trabalhador, mas se referem a empresas compostas por dois profissionais (engenheiro/arquiteto), quais sejam: • Guerra de Paoli Engenharia Ltda, • Ribeiro Louzada Arquitetura Ltda • SB Engenharia Ltda.

De acordo com o TVF, foi verificado, na ação fiscal anterior, a lavratura de um Termo de Ajustamento de Conduta - TAC entre o Ministério Público do Trabalho do Paraná e VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA, cópia de notícia em anexo, cujo objetivo era sanar irregularidades na contratação de empregados por intermédio de empresas. Verificou-se então que os sócios e titulares de empresas interpostas, existentes no período fiscalizado de 2012 a 2013, foram admitidos como empregados em função do referido TAC, conforme consulta feita pelo Fisco ao banco de dados da GFIP.

O TVF informa que o Relatório Fiscal da autuação anterior também expôs a existência de processo trabalhista, cópia em anexo ao processo, proposto por titular de empresa

individual, no qual foi reconhecido o vínculo empregatício do titular pelos serviços prestados como pessoa jurídica.

Na presente ação fiscal a Auditoria verificou, através de pesquisa efetuada nas redes de relacionamento profissional LINKEDIN e ESCAVADOR na internet, que diversos sócios e titulares das empresas relacionadas no Anexo 1, as quais prestaram serviços exclusivamente para VLB ENGENHARIA LTDA, declararam possuir vínculo de trabalho pessoal com a empresa fiscalizada. Cópias das telas da internet foram anexas ao processo.

Verificou ainda que o sujeito passivo contratou seguro de vida para diversos titulares e/ou sócios das empresas relacionadas no Anexo 1, as quais prestaram serviços exclusivamente para VLB ENGENHARIA LTDA, tendo sido examinadas as faturas da apólice de seguro de vida, contratado junto a MAPFRE / VIDA SEGURADORA LTDA, cópia anexa ao processo. A referida apólice do seguro de vida contratado abarca também os empregados regulares e possui valores de cobertura idênticos, tanto para os sócios ou titulares das empresas contratadas, quanto para os empregados do sujeito passivo.

O TVF conclui afirmando ter sido demonstrado, para o período fiscalizado de 2012 a 2013, por todos os fatos anteriormente expostos, que o sujeito passivo continuou incorrendo na prática de se valer da contratação irregular de pessoas jurídicas para contratar segurados empregados, usando deste artifício para mascarar as relações de emprego, o que vai de encontro ao que dispõe o enunciado do item I da Súmula nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho – TST: "I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974)."

O TVF passa a discorrer então sobre os pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego identificados no caso, da forma a seguir:

- DA PESSOALIDADE

33. No caso em tela, pelo exame dos contratos de prestação de serviços, vê-se que é dispensável a existência da Pessoa Jurídica - PJ na execução dos trabalhos contratados. Necessário é, na verdade, que exista uma pessoa específica preparada e com capacidade técnica adequada, para o cumprimento da demanda contratada. Daí a pessoalidade. Quem detém o conhecimento e quem realiza as tarefas designadas é a pessoa física e não a pessoa jurídica. Já o contrato de trabalho é ajustado em função de determinada pessoa. Nesse sentido é que se diz que o contrato de trabalho é intuitu-personae. O trabalho com o qual o empregador tem o direito de contar é o de determinada e específica pessoa e não de outra. A prestação dos serviços, no caso específico, é feita por pessoas físicas, com formação técnica na área de atuação da fiscalizada, e elevada experiência nas atividades em que a mesma atua, contratadas sob o manto de pessoas jurídicas – PJ. Em função disso, está claro que a relação se dá entre a empresa, VLB ENGENHARIA LTDA, e os contratados, na identidade de suas pessoas físicas,

titulares e/ou sócias. Cabe ressaltar que todas as empresas mencionadas, relacionadas no Anexo 1, não possuíam segurados empregados à época e tal fato foi constatado através de pesquisa nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, especialmente os relativos à RAIS - Relação Anual de Informações Sociais e às GFIP.

• DA NÃO EVENTUALIDADE

34. Assim dispõe o artigo 9º, inciso I, alínea “a”, e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999:

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

I - como empregado:

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

(...)

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

35. Em vista do disposto na norma legal citada, a não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com as atividades normais do contratante, bem como da essencialidade e necessidade permanente desta relação, para se dar andamento normal às atividades da empresa. Não deve ser confundida com presença, com jornada, com horário de trabalho, com exclusividade ou com o local de desenvolvimento das atividades.

36. VLB ENGENHARIA LTDA tem como objeto social as seguintes atividades:

elaboração de estudos, projetos e consultoria na área de engenharia civil, elétrica, mecânica e de edificações, planejamento, supervisão e gerenciamento de projetos e obras de engenharia civil, elétrica e mecânica, podendo participar de outras empresas no país ou no exterior. Verificando-se os serviços contratados pelo sujeito passivo junto às empresas relacionadas no Anexo 1, constatou-se que tais serviços consistiam no próprio objeto da empresa fiscalizada, o que pode ser verificado nos contratos de serviços firmados e respectivas notas fiscais emitidas pelas empresas.

37. A não eventualidade também está configurada pela habitualidade na prestação de serviços pelas empresas contratadas. Os contratos firmados no período fiscalizado de 2012 a 2013 tinham duração de até 24 meses, abrangendo períodos sequenciais e ininterruptos. As notas fiscais relativas a esses contratos eram emitidas mensalmente e de forma sequencial, demonstrando, de modo geral, a ausência de outros tomadores. Trinta empresas levantadas pela autuação anterior continuaram a firmar contratos de prestação de serviços como sujeito

passivo, demonstrando que a prática irregular era feita de maneira consecutiva. Além do mais, as contratações consecutivas demonstram a necessidade permanente da contratação dos profissionais envolvidos.

•DA ONEROSIDADE

38.A onerosidade está relacionada à remuneração do prestador, que, no presente caso, se constituiu em retribuição ao empregado pela prestação de serviço. Está consubstanciada nos pagamentos aos profissionais executores dos serviços, os quais foram efetuados, em média, a cada 30 (trinta) dias, através denotas fiscais emitidas pelas empresas contratadas. Os pagamentos das notas fiscais, através das quais foram remunerados os segurados empregados irregularmente contratados, encontram-se contabilizados, conforme o exame da escrituração digital enviada pelo sujeito passivo ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, relativa ao período fiscalizado, nas seguintes contas contábeis:

...

39.Os valores pagos através de notas fiscais, que foram destinados às pessoas físicas executoras dos serviços, constituíram os salários-de-contribuição dos segurados empregados, contratados de maneira irregular e apurados nesta ação fiscal.

•DA SUBORDINAÇÃO

40.A subordinação na relação de emprego traz em si a ideia de dependência, uma obediência natural, de sujeição aos poderes de terceiros. O empregado é dirigido por outrem. A subordinação o coloca na posição de sujeição ao empregador. A subordinação pode se dar em três esferas: econômica, hierárquica e jurídica.

41.A subordinação econômica é explicada pela dependência econômica que resultaria do fato do empregado necessitar, para a sua subsistência, da remuneração recebida do empregador. No presente caso a remuneração acontece mensalmente, na forma do pagamento pelos serviços prestados, ainda que por intermédio de notas fiscais. Como já demonstrado, tais pagamentos estão devidamente registrados na contabilidade do sujeito passivo.

42.Na subordinação hierárquica o empregado é subordinado ao patrão pela circunstância de estar inserido nos quadros funcionais da empresa, onde o empregador ocupa a posição de comando. No presente caso a subordinação hierárquica está caracterizada pela determinação feita pelo empregador(contratante), nos contratos firmados, dos serviços a serem executados e das atribuições inerentes aos prestadores de serviços, os quais não tem autonomia

e liberalidade para executar tais serviços. O empregado (contratado) está sujeito ao cumprimento de tais encargos, no prazo determinado pelo empregador(contratante), sob condições totalmente restritivas de autonomia, previstas em contrato.

43. Já a subordinação jurídica está consubstanciada nos contratos de prestação de serviços firmados entre os prestadores e o sujeito passivo, que fixam as atividades a serem desenvolvidas e os procedimentos a serem obedecidos. São derivadas das cláusulas impositivas de obrigações presentes nos contratos, inclusive com a fixação de penalidades.

De acordo com o TVF, foi apurado, por meio de aferição indireta, o salário de contribuição dos segurados contratados por meio de empresas interpostas, correspondente aos valores pagos através de notas fiscais de serviços, as quais foram confirmadas nos lançamentos contábeis do período fiscalizado.

O prazo decadencial considerado para se efetuar o lançamento foi o previsto no art. 173, I, do CTN, tendo em vista que o contribuinte não efetuou nenhum recolhimento de contribuições previdenciárias apuradas no procedimento fiscal nem as declarou em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Foi aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, com fundamento no art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, por ter ficado comprovado que o sujeito passivo simulou a contratação de diversas empresas para mascarar a contratação de segurados empregados, prática que já havia sido verificada na ação fiscal anterior e que caracteriza fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Ademais, verificou-se que o sujeito passivo se beneficiou indevidamente de créditos das contribuições PIS/COFINS, se valendo dos valores pagos às empresas interpostas, pelo que foi apurado crédito tributário das referidas contribuições, através do processo 15504.730911/2017-18.

As autuações foram encaminhadas ao contribuinte e ao responsável solidário por via postal, sendo recebidas em 22/12/2017 e 26/12/2017, respectivamente (fls. 101/103).

Em 16/01/2018, foi solicitada a juntada da petição de fls. 3650/3651, em que o contribuinte VLB ENGENHARIA afirma não ter conseguido obter cópia do processo através do e-CAC e ter solicitado tal cópia junto a DRF de Belo Horizonte, visto que o CD entregue ao fim da ação fiscal continha apenas documentos pertinentes ao encerramento do procedimento, os quais, por si só, não forneciam os subsídios necessários à elaboração de sua defesa.

Na DRF Belo Horizonte se constatou que, embora o contribuinte tenha sido intimado das autuações em 22/12/2017, por via postal, o processo não havia sido formalizado no e-processo até 12/01/2018, conforme declaração de servidor do Serviço de Fiscalização daquela Delegacia (fls. 3652).

O contribuinte afirmou a existência de prejuízo à sua defesa e requereu a expedição de nova notificação do lançamento, após concluída sua formalização no e-processo e no e-CAC, para que fosse considerada como termo de início do prazo de 30 dias para impugnação. Alternativamente, requereu a devolução do prazo de 30 dias para apresentação de defesa, contados a partir da formalização do lançamento no e-CAC.

Em 24/01/2018, a **VLB ENGENHARIA LTDA** apresentou a impugnação de fls. 3672/3752, afirmando a tempestividade da defesa e relatando brevemente os termos da autuação, para, em seguida, alegar o que vem abaixo descrito, em síntese.

#### **Das preliminares**

##### **Da nulidade das autuações**

1. O Impugnante relata novamente a indisponibilidade da visualização do processo no e-CAC até 12/01/2018, conforme declaração que anexa de servidor do Serviço de Fiscalização da DRF Belo Horizonte, alegando inobservância ao art. 25 do Decreto nº 7.574, de 2011, visto que a notificação de lançamento foi expedida sem a sua completa instrução, havendo, por conseguinte, prejuízo à sua defesa.
2. Afirma que a formalização do processo se deu apenas em 15/01/2018, data de seu recebimento pela "triagem", conforme consta do e-processo, e que os documentos até então indisponíveis se referem à comprovação do ilícito alegado, sendo parte integrante da motivação do lançamento, pelo que a impossibilidade de sua visualização acarreta cerceamento do seu direito de defesa, este previsto no art. 5º, LV da Constituição de 1988, e no art. 3º da Lei nº 9.784, de 1999.
3. Requer então, novamente, a nulidade da notificação recebida em 22/12/2017, e a expedição de nova notificação do lançamento para fins de constituição do crédito.
4. Afirma que aceitar a juntada de documentos posteriormente à notificação do lançamento é convalidar ato administrativo nulo, conforme doutrina e jurisprudência que cita.
5. Requer que, caso não seja declarada a nulidade da notificação do lançamento, que seja considerado no julgamento o estado do processo quando da referida notificação, isto é, sem os documentos juntados posteriormente, que não podem ser considerados meios de prova.
6. Requer, alternativamente, a devolução do prazo para apresentação de defesa e o direito de substituir a presente impugnação.

##### **Da incompetência da RFB para declarar vínculo empregatício**

7. O Impugnante aduz que a fiscalização e o CARF, em casos análogos, utilizam a argumentação de que não há desconsideração de personalidade jurídica das empresas prestadoras ou mesmo declaração de vínculo empregatício, mas a constatação, como fato gerador, da existência de segurado empregado, cujo conceito, para fins tributários e previdenciários é diverso do empregado na concepção trabalhista.
8. Entende que a premissa adotada é equivocada, visto que o conceito de segurado empregado, para fins tributários e previdenciários, está previsto no inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212, de 1991, que não conflita com o adotado pelo Direito

do Trabalho, o qual atribui consequências jurídicas tributárias para fatos geradores conceituados em outros ramos do Direito, observando o disposto no art. 110 do CTN.

9. Argui que a competência para reconhecer o vínculo trabalhista é da Justiça do Trabalho e do Ministério do Trabalho.
10. Diz que a existência do vínculo de emprego é indissociável da ocorrência do fato gerador e deveria ser o pressuposto da autuação fiscal.
11. Alega então a incompetência do auditor fiscal para desconsiderar a personalidade jurídica dos prestadores de serviço e para reconhecer o vínculo de emprego.
12. Nesse sentido, diz que, de acordo com o art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica compete tão somente aos juízes nos processos judiciais.
13. Aponta a necessária observância do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, destacando a Exposição de Motivos da norma: "O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos Agentes da Administração Pública e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria."
14. Aduz restar nítido que "a fiscalização, ao desconsiderar a personalidade jurídica das sociedades com as quais o Impugnante manteve contrato de prestação de serviço, caracterizando como seus empregados os sócios daquelas, agiu 'contra legem', evitando de nulidade os autos de infração decorrentes da desconsideração de personalidade jurídica, pois se tratou esta de medida imprescindível, fundamento para os lançamentos efetuados."
15. Procura demonstrar que compete exclusivamente à Justiça do Trabalho a prerrogativa de desconsiderar os contratos e declarar vínculo empregatício, citando a Emenda Constitucional nº 45, de 2005, o art. 114 da Constituição de 1988 e entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF).
16. Realça que a competência judiciária deve ser observada pelos órgãos fiscalizadores, sendo incompetente o AFRFB para declarar vínculo de emprego.
17. Cita o art. 626 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), segundo o qual incumbe ao Auditor do Trabalho a fiscalização das normas trabalhistas, e o art. 628 da mesma Lei, que determina a obrigatoriedade da lavratura de auto em caso de violação dos direitos laborais.
18. Conclui ser incontroverso que, tanto a Constituição de 1988, quanto a CLT determinam expressamente competir à organização especializada na seara laboral a fiscalização dos direitos trabalhistas, através dos órgãos de fiscalização e o julgamento das matérias a eles atinentes, através do judiciário trabalhista, inclusive no que toca à declaração do vínculo empregatício.

19. O Impugnante reitera que, na jurisprudência administrativa, se argumenta que não teria havido desconsideração da personalidade jurídica, mas a simples caracterização do sócio como segurado empregado, com base no §2º, do art. 229 do Decreto 3.048, de 1999. A este respeito, entende não haver como afirmar que não houve desconsideração, já que este é o comando contido no citado dispositivo: a relação de emprego pressupõe a contratação com pessoa física, o que somente poderia ocorrer se desconsiderada a existência da pessoa jurídica.
20. Argui que, no mesmo sentido, ainda que se pretenda construir a fundamentação sem utilizar o citado art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não pode a administração pública negar vigência à legislação, que prevê impeditivo para a desconsideração tanto da personalidade jurídica como do contrato existente entre as partes.
21. Ante a ausência de competência funcional da RFB para o reconhecimento do vínculo de emprego, entende que devem ser tornadas nulas as autuações.

#### **Da decadência**

22. O Impugnante alega a decadência do período de 01 a 12/2012, ainda que se considere o prazo do art. 173, I, do CTN. Afirma que, nesse caso, "o lançamento relativo ao ano de 2012 deveria ter sido feito até dezembro de 2018, o que, como dito, não o foi validamente."
23. Aduz que, caso se considere válida a notificação de 22/12/2017, é aplicável ao caso o disposto no art. 150, §4º do CTN, pelo que resta decadente o crédito apurado de 01 a 11/2012. Diz que a jurisprudência do CARF confirma o entendimento de que os tributos em questão estão sujeitos à regra do art. 150, §4º do CTN e que, ausente o dolo, a fraude ou a simulação, não se aplica o art. 173, I do mesmo Código.
24. Argui que, ainda que o contribuinte não tenha efetuado qualquer pagamento antecipado referente às contribuições apuradas, houve entrega da GFIP e recolhimento das contribuições declaradas, havendo portanto pagamento parcial, pelo que se torna aplicável o art. 150, §4º citado, conforme entende o próprio CARF.

25. Ressalta que a fiscalização nem alegou nem provou a existência de dolo, fraude ou simulação, o que poderia ensejar eventual discussão sobre a aplicação da regra contida no art. 173 do CTN, tornando inconteste a aplicação do art. 150, §4º do CTN.

#### **Da ausência de indicação de fundamento legal**

26. O Impugnante alega que, no presente caso, a Auditoria fiscal deixou de indicar o dispositivo legal aplicado para desconsiderar as pessoas jurídicas e presumir o vínculo de emprego entre ela e os sócios destas, o que gera nulidade absoluta do lançamento tributário, por inobservância expressa de dispositivo legal (art. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972), que tem como consequência o cerceamento de sua defesa.

27. Diz que em casos semelhantes já viu a autuação de contribuinte com base no art. 116 ou 149 do Código Tributário Nacional, dispositivos que não foram mencionados pela auditoria, os quais, pelo princípio da eventualidade, também são rechaçados.

**Do Direito****Do Grupo Econômico**

28. O Impugnante afirma não discutir a caracterização do grupo econômico em si, mas sim a desconsideração, pela autoridade fiscal, do fato de que se tratam, em verdade, de duas empresas distintas.

29. Aduz que o Impugnante não se confunde com a VLB Consultoria Ltda., possuindo clientes e projetos próprios, com fornecedores e prestadores de serviços distintos, além de empregados específicos, que resultam numa realidade de estrutura absolutamente divergente daquela encontrada na Impugnante.

30. Diz que tanto o Termo de Ajuste de Conduta quanto a reclamatória trabalhista citados levaram em consideração a realidade constatada na VLB Consultoria e que, por isso, não podem ser considerados como prova dos fatos relativos ao Impugnante.

31. Afirma ainda que as disposições de um acordo judicial e do TAC firmado não significam necessariamente o reconhecimento do direito ou das razões da parte adversa, mas uma forma de solução de conflito.

**Da regularidade da contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviço -da natureza da sociedade simples**

32. O Impugnante discorre sobre a sociedade simples e afirma que a alegação fiscal de que o fato de as atividades dos prestadores de serviços contratados serem eventualmente exercidas pelos seus próprios sócios é o principal elemento de caracterização deste tipo de sociedade, conforme o art. 966 do Código Civil. Argui que se assim não fosse, se chegaria à impossibilidade de existência da sociedade simples ou de sua atuação no mercado sem risco de configuração de relação de emprego. Cita doutrina.

33. Alega ser justamente a existência da sociedade simples de profissão regulamentada, devido a seu caráter de serviço intelectual e de responsabilidade dos sócios, que a regra do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, procura proteger, ao excluir expressamente a possibilidade de desconsideração do vínculo contratual entre pessoas jurídicas para estabelecer relação de emprego.

**Da inaplicabilidade do art. 116 do CTN**

34. Para o Impugnante, a auditoria, ao desconsiderar os negócios jurídicos realizados com as empresas contratadas, acabou por aplicar a disposição prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN, ainda que não tenha expressamente feito referência ao dispositivo.

35. Diz que a norma geral antielisiva não pode ser aplicada, uma vez que os procedimentos necessários para sua utilização não foram regulamentados por lei ordinária, conforme determina o próprio artigo 116 do CTN, sendo assim vedado aos agentes públicos a sua aplicação, mesmo que de forma oculta, com o objetivo de desconsiderar negócios jurídicos válidos.
36. Nesse sentido, afirma ser incontroversa a ilegalidade da conduta fiscal de desconsiderar os negócios celebrados dentro da legalidade, violando assim dispositivos constitucionais e o artigo 110 do CTN, na medida em que tenta alterar os conceitos de direito civil sem que haja qualquer comprovação que desnature os contratos de prestação de serviço.

#### **Da inaplicabilidade do art. 149, VII, do CTN**

37. Neste ponto, o Impugnante argui que presente autuação está amparada em presunções e interpretações equivocadas da legislação e que, pelo disposto no inciso VII do art. 149 do CTN, a atuação do sujeito passivo com dolo, fraude ou simulação deve ser comprovada pela Auditoria, a qual não se desincumbiu desse ônus.
38. Nesse sentido, afirma que em nenhum momento restou comprovado que os contratos firmados têm algum elemento que caracterize falsidade e que os serviços ali pactuados não foram prestados. Além disso, as operações firmadas foram integralmente
39. registradas em documentos idôneos e na contabilidade da empresa, refletindo o negócio jurídico firmado, não existindo equívoco no procedimento de apuração das contribuições previdenciárias, tendo a autuada apresentado integralmente a documentação solicitada nos autos do procedimento fiscal.

#### **Da utilização abusiva de presunções "hominis"**

40. O Impugnante destaca a necessária observância do princípio da legalidade pela Administração Pública, especialmente em se tratando de lançamento tributário.
41. Nesse sentido, diz que a sistemática adotada pela Auditoria é marcada por uma análise superficial dos fatos, baseada em amostragem de casos, escolhidos no interesse de se efetuarem as autuações e não na busca da verdade material.
42. Destaca então a necessidade de identificação do vínculo empregatício, caso a caso, para a verificação do vínculo de emprego, conforme previsão do Parecer Técnico CJ nº 2.324, de 2000, aprovado pelo então Ministro da Previdência Social:

14. Há que se observar que não são critérios absolutos e devem ser analisados, caso a caso, com os demais elementos caracterizadores da relação de emprego. (...)

16. Frise-se, mais uma vez, por oportuno, que somente diante do caso concreto, analisando a relação jurídica existente entre o trabalhador e o tomador de serviços, será possível aferir se há relação de emprego, ante a presença de todos os elementos caracterizadores do vínculo, apontados anteriormente

(nãoeventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade), posto que, qualquer deles, não é, por si só, absoluto."

43. Diz que o referido Parecer descarta a possibilidade de realização de amostragem na demonstração do vínculo empregatício, pois tais procedimentos "retratam equivocadamente a realidade."
44. Dado o caráter normativo do citado Parecer, diz que o sistema normativo foi ignorado no presente caso e que a ilegalidade de procedimentos fiscais pautados em demonstrações generalistas, amparados em presunções para a verificação do vínculo empregatício, já foram objeto de apreciação pelo CARF, cujo entendimento é pela nulidade material dos lançamentos efetuados sem a demonstração individualizada dos requisitos da relação de emprego, por ofensa aos princípios da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

#### **Da inexistência de relação de emprego**

45. O Impugnante passa a discutir cada um dos requisitos essenciais para a caracterização da relação de emprego, afirmando ter estabelecido relação de trabalho com os prestadores de serviço contratados, que difere daquela.
46. Sobre a **pessoalidade**, afirma que a auditoria considerou dispensável a existência da pessoa jurídica na execução dos trabalhos contratados pela Impugnante, mas que, ainda que assim fosse, não se poderia considerar essa forma de constituição e contratação como ato ilícito ou mesmo abuso de personalidade e simulação. Diz ser nítido o desprezo à autonomia da vontade e da liberdade de contratar.
47. Argui que o simples fato de os sócios serem profissionais de atividades intelectuais e científicas não transfere para a esfera da personalidade deles os serviços executados em nome das pessoas jurídicas às quais estão vinculados, para o que não há vedação legal.
48. Afirma que várias empresas contratadas prestaram serviços não apenas para o Impugnante, ao contrário do que enuncia a fiscalização, como as seguintes: CÁSSIO DESENHOS TEC. LTDA; VITALINO CONSTRUÇÕES LTDA; NAEZES CONEGUNDES; LUCAS HALLEL MONTEIRO; GIRARDI & LOCATELLI ENG. e QUALITY ENGINEERING CONS. (nome como consta da planilha anexada pela fiscalização), devendo ser observado que as notas fiscais juntadas não são sequenciais.
49. Considera ser dever da Auditoria observar o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, e ratificar o tratamento tributário afeto a contratos firmados e executados por pessoas jurídicas, independentemente de haver caráter personalíssimo ou não, o qual é, aliás, característica da sociedade simples.
50. Aduz que a "identificação" dos segurados empregados levada a efeito pela auditoria é falha e carente de critérios legais e razoabilidade, visto não se terem apontado os elementos de vínculo empregatício de forma individualizada, não havendo prova do trabalho prestado por pessoa física.

51. Afirma que muitas das sociedades tidas pela auditoria como intermediárias possuíam mais de um sócio e, nesses casos, todos esses foram considerados empregados da Impugnante. Considera que, estando os mesmos sob a égide de um único contrato, era de se esperar que todos o executassem de forma simultânea, o que afasta a pessoalidade.

52. Ressalta que a ausência de identificação caso a caso dos supostos empregados do Impugnante gerou situações absurdas, como o enquadramento de pessoas com atividades totalmente estranhas ao objeto do contrato de prestação de serviço, que não poderiam prestar os serviços de elaboração de projetos de engenharia contratados, por ausência de competência técnica e legal para exercer as atividades de engenharia. Nesse sentido, cita sócias de pessoas jurídicas contratadas pelo Impugnante que foram consideradas empregadas da VLB Engenharia Ltda.: Cristiane Aparecida Fonseca, ESTUDANTE, sócia da CNV Engenharia LTDA; Maria Aparecida Rocha Leite, PROFESSORA, sócia da Ferreira Leite Engenharia LTDA.; Rosinei Pereira Batista, RECEPCIONISTA, sócia da IRP Projetos de Engenharia; e outras.

53. Argui que o princípio da realidade sobre a forma não deve ser observado apenas quando favorável ao interesse da Auditoria, sendo necessária a observância do art. 112 do CTN.

54. O Impugnante aduz que a análise do seguro de vida contratado pela Impugnante caracteriza mais um equívoco de interpretação da auditoria, porque o referido seguro não é oferecido exclusivamente a empregados, mas também a pessoas físicas que possam estar em contato com a Impugnante sob a égide de contratos de prestação de serviços, conforme se pode observar no exame dos documentos da seguradora.

55. Diz que, por outro lado, o seguro de saúde é exclusivo dos empregados, não tendo sido oferecido aos prestadores de serviço contratados nem mencionado no Relatório Fiscal.

56. Conclui assim pela inexistência de pessoalidade.

57. Em relação à **não eventualidade**, afirma a inexistência de exclusividade na prestação de serviços à Impugnante pelas pessoas jurídicas contratadas. Afirma ainda a inexistência de pré-ajuste de horas trabalhadas e a diferença de horas estimadas de cada prestador, o que demonstra que eles não estão sujeitos ao mesmo regime, quanto menos ao de empregados.

58. Quanto à **subordinação**, o Impugnante afirma que, no caso, as demandas passadas pela autuada aos seus prestadores de serviços se enquadram em situação de atendimento a obrigações contratuais comuns e não à subordinação jurídica caracterizadora do vínculo de emprego.

59. Diz não dirigir nenhuma das suas fornecedoras de serviços, tendo todos os contratados liberdade de realizar as atividades em tempo e modo que melhor lhes aprovarem, e como únicos requisitos: a entrega dos trabalhos produzidos no

prazo aprazado, com a qualidade mínima exigida, requisitos que não caracterizam subordinação. Cita jurisprudência acerca do tema.

60. Afirma, de todo modo, não haver subordinação técnica, já que as sociedades contratadas detêm todo o conhecimento necessário para desempenhar suas atividades, pelo que não carecem de direcionamento técnico da autuada.

61. Afirma também não haver subordinação econômica, visto que o pagamento mensal realizado não caracteriza uma imprescindibilidade da remuneração para sobrevivência dos sócios das pessoas jurídicas contratadas. Observa que o pagamento mensal é feito às pessoas jurídicas, pelo que não são necessariamente repassados aos seus sócios.

62. Conclui assim pela inexistência da subordinação hierárquica, visto que, a uma, o pagamento mensal das contratadas não caracteriza a dependência econômica de seus sócios e, a duas, a inexistência de exclusividade da autuada como tomadora dos serviços.

63. Alega que os contratos firmados entre as partes preveem tão somente obrigações assumidas pelas contratadas, normais a um negócio jurídico bilateral de natureza civil e que o cumprimento de normas, critérios e procedimentos também não se presta à prova de subordinação hierárquica, porque se trata de especificações técnico-formais normais em solicitações em serviços relacionados a engenharia de alto nível.

64. Em relação à **onerosidade**, o Impugnante alega que o pagamento de honorários ocorre e caracteriza contraprestação à empreitada realizada pela pessoa jurídica contratada, cujas especificações de escopo e forma de cobrança são acordadas quando da solicitação dos serviços, ficando posteriormente registrado nas medições realizadas.

**Da inaplicabilidade da apuração indireta da base de cálculo**

65. O Impugnante alega que, para a aplicação da aferição indireta da base de cálculo do tributo devido, nos termos do art. 148 do CTN e art. 33 da Lei n. 8.212/1991, a legislação de regência exige dois requisitos: negativa de entrega de documentos ou prestação de informações e impossibilidade de apuração com base nos elementos existentes.

66. Afirma ter ficado provado nos autos que não houve recusa ou sonegação de qualquer documento e que a auditoria tem acesso aos dados das pessoas jurídicas e seus sócios, como as Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (DIPJ) e Declaração

67. Anual de Ajuste de Pessoa Física (DIRPF), que trazem em seu bojo as informações reais de quanto cada sócio retirou de pró-labore e de distribuição de lucros, pelo que deveria ter sido utilizada a aferição direta.

68. Diz que a não inclusão dos sócios das pessoas jurídicas nas folhas de pagamento e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e

Informações à Previdência Social (GFIP) da autuada não autoriza a aferição indireta, visto que se trata de pessoas jurídicas contratadas.

69. Conclui que a aferição indireta foi feita sem observância dos princípios da legalidade e da razoabilidade, o que enseja a nulidade das autuações.

**Do efeito confiscatório da penalidade aplicada**

70. A Impugnante aduz que, apesar de o percentual da multa aplicada estar legalmente previsto, verifica-se que, em razão de ser exorbitante, é atentatório ao princípio da razoabilidade e do não confisco, pelo que ela deve ser cancelada.

71. Subsidiariamente, afirma que a multa deve ser reduzida para 20%, sendo então julgado o lançamento parcialmente procedente.

**Da inaplicabilidade da multa qualificada**

72. O Impugnante aduz que a multa qualificada de 150% foi aplicada em razão de ter sido verificada, em ação fiscal anterior, relativa aos períodos de 2009 e 2010, a suposta prática reiterada de contratação de empregados através de interpostas pessoas.

73. Afirma que, considerando a ação fiscal anterior, realizada em 2014, e o início da ação fiscal que ensejou a lavratura dos presentes autos de infração, em 2016, bem como os períodos fiscalizados (2009/2010 e 2012/2013), verifica-se que a autoridade fiscal poderia ter apurado as contribuições e efetuado o lançamento de todo o período, por ocasião da primeira ação fiscal.

74. Argui que a opção da autoridade fiscal por segregar os períodos objeto da fiscalização não pode ser utilizada em prejuízo do contribuinte, afirmando-se ser reiterada a prática constatada em 2012 e 2013 apenas em razão da existência de autuação anterior.

75. Por outro lado, diz lhe causar estranheza o reconhecimento, por parte da fiscalização, da não reincidência, para fins de aplicação da multa previdenciária, no processo 15504.730909/2017-49, tendo em vista a lavratura de outras multas, constantes do 15504.730478/2014-78, e, ao mesmo tempo, a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, em virtude da existência de suposta prática reiterada.

76. Diz que a fiscalização não se desincumbiu do ônus de demonstrar a conduta dolosa do sujeito passivo, relativa à fraude, prevista no art. 72 da lei nº 4.502, de 1964, limitando-se a desconstituir as contratações regularmente feitas e reconhecer a existência de relação de emprego entre a Impugnante e os titulares/sócios das empresas prestadoras de serviços.

77. Entende que a questão que permeia a presente ação fiscal decorre do questionamento da legitimidade de subcontratação de atividade fim da empresa, dada a margem de interpretação deixada pela legislação pertinente. Argui que o fato de a fiscalização interpretar de forma diversa do contribuinte não é suficiente para a caracterização de determinada

78. conduta como sendo dolosa e, consequentemente, fraudulenta, pelo que deve ser excluído o agravamento da multa, a qual deve ser mantida em 75%.

#### **Da dedutibilidade das contribuições previdenciárias já pagas**

79. Aqui o Impugnante diz que a Fiscalização reconheceu a existência de vínculo empregatício, mas deixou de considerar, no lançamento, os valores dos recolhimentos de contribuições (sociais e previdenciárias) efetuados pelas pessoas jurídicas, o que enseja o recolhimento em duplicidade da contribuição previdenciária em relação aos segurados para os quais foi reconhecido vínculo empregatício.

80. Afirma que, a fim de se evitar o recolhimento em duplicidade, os valores recolhidos pelos segurados na condição de sócios das pessoas jurídicas contratadas devem ser deduzidos dos valores lançados a este mesmo título, conforme já decidiu o CARF.

81. Sobre o PIS e COFINS, afirma ter a Impugnante assumido o ônus financeiro do tributo, por ter pago o valor integral da nota emitida pelas pessoas jurídicas. Entende que se essas notas não podem gerar crédito, também não podem ser consideradas como novas receitas. Afirma que, considerando-se o pagamento como salário de contribuição, como neste caso, não há receita tributável, devendo ser devolvidos o PIS e COFINS recolhidos ou abatidos do lançamento.

#### **Dos pedidos**

82. Ao fim, o Impugnante requer a nulidade das autuações ou seu cancelamento pelas razões já expostas; a redução da multa aplicada e a revisão do lançamento, para que sejam deduzidos os pagamentos efetuados pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, evitando-se a duplicidade da contribuição.

Em 25/01/2018, foi solicitada a juntada da impugnação de **VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA EPP**, fls. 3762/3793, com os mesmos argumentos já relatados acima:

1. O Impugnante afirma de pronto que não basta a configuração de grupo econômico para se imputar responsabilidade solidária, posto que a aplicação do art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser feita em conformidade com o art. 124, I, do CTN. Afirma que deve ser demonstrado o interesse do Impugnante quanto aos fatos praticados pelo devedor principal.
2. Faz referência a julgados do CARF, segundo os quais é necessária a caracterização do modo de agir fraudulento, doloso ou simulado das empresas, para fins de configuração da responsabilidade solidária, conforme também doutrina que cita.
3. Destaca que o Impugnante não participou, colaborou ou tinha qualquer interesse jurídico ou econômico nas contratações realizadas pela VLB ENGENHARIA, tendo as empresas autonomia e modo de funcionamento próprio, pelo que deve ser ela excluída do pólo passivo das autuações.
4. Procura demonstrar a autonomia de cada empresa, para que não sejam consideradas como uma única. Afirma não discutir, no caso, a caracterização do

grupo econômico em si, mas sim a desconsideração, pela autoridade fiscal, do fato de que se tratam, em verdade, de duas empresas distintas, com realidades sociais e administrativas diversas. E destaca que:

não pode a realidade encontrada na Impugnante, especialmente no que se refere ao TAC e na reclamatória trabalhista citados pela auditoria fiscal, ser transportada para a VLB Engenharia Ltda. como se a realidade fosse a mesma. Cada uma das empresas tem seu modo de operação, devendo as questões relativas à Impugnante ser afastadas das alegações fiscais relativas aos fatos praticados pela VLB Engenharia Ltda.

5. Requer ao fim o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária e a sua exclusão do pólo passivo das autuações. Pela eventualidade, requer seja julgado improcedente o lançamento, conforme argumentos apresentados pela VLB ENGENHARIA, os quais aproveita.

Em 23/05/2018, os autos foram baixados em diligência, conforme Despacho nº 25, fls. 3803/3804, para que a autoridade fiscal explicitasse, uma vez que foi aplicada a multa de ofício qualificada, se o prazo decadencial teve por fundamento o art. 173, I, do CTN, em razão da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsto no §4º do art. 150 do CTN,

Em 22/11/2018, foi emitida a Informação Fiscal de fls. 3805/3808, nos seguintes termos:

2 - Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal - TVF lavrado, fls. 31 a 54 do processo nº 15504.730908/2017-02, itens 55 a 61, foi aplicado, para fins de determinação do prazo decadencial, o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, em razão da constatação de fraude e/ou simulação na contratação de empregados, por meio de empresas interpostas, contratadas como prestadoras de serviços. O ditame do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN é impositivo, no sentido de que se deva aplicar a contagem de prazo decadencial prevista no inciso I do artigo 173, quando constatada fraude e/ou simulação. Foram minuciosamente apontados no TVF lavrado, acima citado, os indícios de fraude e/ou simulação constatados na contratação simulada de empresas, de modo a encobrir o que, na verdade, seria o vínculo empregatício entre titulares e sócios daquelas empresas com a empresa autuada. Deve-se destacar que todos os fatos geradores apurados naquele feito fiscal, minuciosamente descritos no respectivo TVF, não foram declarados em GFIP, bem como não foram constatados os recolhimentos das contribuições previdenciárias, relativos aos mesmos, em época própria.

...

5 - O sujeito passivo VLB ENGENHARIA LTDA foi devidamente cientificado do feito fiscal relativo ao processo nº 15504.730908/2017-02, tendo recebido em CD, previamente gravado, autenticado e remetido por via postal, os arquivos digitais contendo todas as vias dos Autos de Infração lavrados, bem como as vias do Termo de Verificação Fiscal e seus anexos. O referido CD foi acompanhado ainda

do Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal e do Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, de modo que o sujeito passivo teve total acesso aos procedimentos fiscais aplicados na ação fiscal, os quais foram descritos de maneira detalhada no Termo de Verificação Fiscal, lhe sendo garantida a ampla defesa. Todo o procedimento fiscal foi realizado com base no exame dos contratos de prestação de serviços firmados com as empresas prestadoras no período fiscalizado, bem como sobre as respectivas notas fiscais emitidas por estas mesmas prestadoras, cujos respectivos documentos foram apresentados ao fisco pelo próprio contribuinte e permanecem em seu poder. A ciência do lançamento fiscal pelo sujeito passivo se deu em 22/12/2017, conforme consta em Aviso de Recebimento por via postal – AR, recebido pelo mesmo e anexado ao referido processo.

...

7 - Por fim, cabe também destacar que VLB ENGENHARIA LTDA solicitou o parcelamento dos créditos apurados nas autuações anteriores, citadas no item 4 supra, relativas aos processos nº 15504.730476/2014-89 e 15504.730478/2014-78, aderindo ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017.

8 - Foi juntado nos processos acima citados o Requerimento de Desistência de Impugnação ou Recurso Administrativo, assinado pelo responsável legal de VLB ENGENHARIA LTDA, onde foi requerida a desistência total da impugnação ou do recurso interposto em cada processo, bem como foi declarada pela requerente a renúncia expressa a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam as referidas impugnações ou recursos. Foi juntado ainda em cada processo o respectivo recibo de adesão ao PERT, em nome de VLB ENGENHARIA LTDA.

O contribuinte foi cientificado da diligência em 27/11/2018 (AR, fls. 3809/3810) e não se manifestou novamente. Em 30/01/2019, foi requerida a ciência da diligência ao responsável solidário, VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA (fls. 3814).

Em 27/03/2019, foi requerida a juntada da petição de fls. 3818/3824, em que a **VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA** se manifesta sobre a diligência realizada, destacando que apenas em 15/01/2018 o processo estava disponível no e-processo para consulta, o que prejudicou seu direito de defesa. Alegou, ainda, o que segue:

1. Alega que, "ao contrário do que faz crer a autoridade fiscal, os documentos constantes do CD não eram suficientes para elaboração da defesa. Com efeito, como bem reconhece a autoridade fiscal, o conteúdo do CD limitava-se a: via do auto de infração, do termo de verificação fiscal e seus anexos, além do termo de ciência do lançamento e encerramento total do procedimento fiscal e do recibo de entrega de arquivos digitais. Não teve a Contribuinte, portanto, acesso imediato ao procedimento fiscal em sua integralidade, contendo toda a documentação tomada

como base para a autuação fiscal, em flagrante ofensa ao art. 25, do Decreto n. 7.574/11".

2. Afirma que, não obstante esse fato ter sido levado ao conhecimento do Delegado da RFB, tendo sido requerida a reabertura de prazo para impugnação, nada foi feito oportunamente, ao contrário do que se verificou no processo 15504.730911/2017-18.
3. Destaca a ocorrência de decadência do crédito apurado relativo ao período de 01 a 12/2012, em razão do disposto tanto no art. 150, §4º do CTN, quanto no art. 173, I, do mesmo Código, considerando como marco inicial da contagem do prazo a data de 15/01/2018.
4. Afirma ter efetuado pagamento de contribuições declaradas em GFIP, pelo que deve ser considerado o disposto no art. 150, §4º, do CTN, restando decaído, no mínimo, o crédito apurado de 01 a 11/2012, mesmo se considerando a ciência em 22/12/2017.
5. Argui carecer de razoabilidade a aplicação da multa qualificada de 150%, porque os fatos que ensejaram a autuação correspondem "*à mesma prática irregular de contratação de empregados por meio de empresas interpostas no período de 2009 a 2010, através dos processos nº 15504.730476/2014-89 e 15504.730478/2014-78*", nos termos da autoridade fiscal.
6. Argui que, considerando que a fiscalização do período de 2009 e 2010 se deu apenas em 2014, não poderia a Impugnante adotar comportamento diverso em relação a 2012 e 2013, pelo que o procedimento adotado não pode ser considerado "prática reiterada".
7. Quanto à afirmação feita pela autoridade fiscal de que, ao incluir no PERT os débitos dos processos nº 15504.730476/2014-89 e 15504.730478/2014-78, a manifestante "*admitiu como verdadeiros os fatos apurados pela fiscalização naquelas ações fiscais, relativos à contratação irregular de empregados, por meio de empresas interpostas*", ressalta que tais processos, apurados em procedimento fiscal distinto, se limitaram ao período de 2009 e 2010, cujos efeitos não podem ser ampliados para período diverso, sob pena de ilegalidade.
8. Reitera os demais termos da Impugnação apresentada.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 3828 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/12/2013

**PRIMAZIA DA REALIDADE. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.**

Pelo princípio da Primazia da Realidade, que demonstra que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à forma de contratação, e

verificando a autoridade administrativa que o trabalho executado pelos prestadores de serviço atendem aos requisitos caracterizadores da relação de emprego, deve o fisco desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar a caracterização de segurado como empregado para fins previdenciários.

ATIVIDADE FISCAL VINCULADA. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO E DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.

Por exercer atividade vinculada, deve a autoridade fiscal observar as normas legais e regulamentares previstas na legislação de regência, bem assim o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa quando o procedimento fiscal observa a legislação de regência, explicitando todos os elementos do lançamento e abrindo prazo para sua contestação pelo interessado.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Previdência Social.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa de ofício qualificada, quando demonstrada a ocorrência de simulação para camuflar os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte **VLB ENGENHARIA LTDA**, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 3874 e ss), reiterando, em suma, suas alegações de defesa, no seguinte sentido:

#### **Nulidade da Notificação de Lançamento**

1. O recorrente sustenta que a notificação de lançamento foi realizada sem a disponibilização completa dos documentos comprobatórios no sistema eletrônico da Receita Federal (e-CAC), impossibilitando a ampla defesa e o contraditório. Alega que, à época da intimação, os autos ainda não estavam formalizados no e-

Processo, tendo a íntegra dos documentos sido disponibilizada apenas após o decurso de parte substancial do prazo de impugnação.

#### **Incompetência da Receita Federal para o Reconhecimento de Vínculo Empregatício**

2. Argumenta que a Receita Federal do Brasil (RFB) extrapolou sua competência ao desconsiderar a forma jurídica das contratações e reconhecer unilateralmente a existência de vínculo empregatício entre os prestadores de serviço e a empresa, sem decisão prévia da Justiça do Trabalho. Segundo a recorrente, a atribuição para caracterização de vínculo empregatício é exclusiva da Justiça Especializada, não podendo ser feita por meio de autuação fiscal.

#### **Decadência do Crédito Tributário**

3. Afirma que parte da exigência fiscal já estaria fulminada pela decadência, pois deveria ser aplicado o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), e não aquele disposto no artigo 173, I, do mesmo diploma. Alega que o Fisco utilizou indevidamente a tese de ocorrência de dolo ou simulação para justificar a aplicação do artigo 173, prorrogando artificialmente o prazo decadencial.

#### **Ausência de Fundamentação Legal para a Desconsideração das Empresas Contratadas**

4. O recorrente questiona a legalidade da requalificação dos contratos firmados com as prestadoras de serviço, sustentando que a fiscalização não demonstrou quais dispositivos legais autorizariam a desconsideração das pessoas jurídicas contratadas e sua conversão automática em vínculos empregatícios.

#### **Impossibilidade de Utilização do Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) e de Decisões da Justiça do Trabalho como Prova**

5. Alega que o TAC firmado pela empresa VLB Engenharia e Consultoria Ltda. junto ao Ministério Público do Trabalho (MPT) não pode ser utilizado como prova para caracterizar irregularidades na VLB Engenharia Ltda., pois são empresas distintas e com operações separadas.

#### **Regularidade das Contratações de Prestadores de Serviço**

6. Argumenta que a contratação de empresas prestadoras de serviço decorreu de uma opção legítima e plenamente respaldada na legislação, especialmente para a prestação de serviços técnicos especializados na área de engenharia. Alega, ainda, que a Receita Federal não demonstrou que houve dissimulação ou que os prestadores atuavam sob subordinação e controle direto da empresa.

#### **Inaplicabilidade dos Artigos 116 e 149, VII, do CTN**

7. O recorrente sustenta que os dispositivos mencionados pela fiscalização para justificar a desconsideração das empresas contratadas não são aplicáveis ao caso,

pois não há comprovação de que as contratações foram utilizadas como meio ilícito para ocultar fatos geradores de tributos.

#### **Uso Excessivo de Presunções e Violação ao Princípio da Legalidade**

8. O recorrente argumenta que a decisão fiscal foi baseada essencialmente em presunções, sem provas concretas e individualizadas que demonstrassem a existência de vínculo empregatício. Alega que a desconsideração das pessoas jurídicas contratadas baseou-se em critérios genéricos e subjetivos, sem observância dos requisitos do artigo 142 do CTN, que exige certeza e liquidez no lançamento tributário.

#### **Necessidade de Identificação Individualizada dos Requisitos do Vínculo Empregatício**

9. Defende que a fiscalização não demonstrou, caso a caso, a presença dos requisitos que caracterizam o vínculo empregatício (pessoalidade, onerosidade, habitualidade e subordinação). Alega que a autoridade fiscal adotou um critério generalizado, desconsiderando as particularidades de cada contrato analisado.

#### **Inexistência de Relação de Emprego**

10. O recorrente reafirma que os prestadores de serviço contratados atuavam de forma autônoma, sem subordinação à VLB Engenharia Ltda., e que não havia controle de jornada ou exigência de exclusividade.

#### **Illegalidade da Aferição Indireta da Base de Cálculo**

11. Questiona o método utilizado pela Receita Federal para calcular os valores devidos, alegando que a aferição indireta da base de cálculo violou o artigo 148 do CTN e não respeitou os parâmetros previstos na legislação tributária.

#### **Efeito Confiscatório da Penalidade Aplicada**

12. Sustenta que a imposição da multa de 150% sobre os valores supostamente devidos tem caráter confiscatório, o que contraria os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

#### **Inaplicabilidade da Multa Qualificada**

13. Argumenta que não há comprovação de dolo, fraude ou simulação que justifique a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme exige o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

#### **Dedutibilidade das Contribuições Previdenciárias Pagas pelos Sócios das Empresas Contratadas**

14. Alega que as contribuições previdenciárias já recolhidas pelos sócios das empresas contratadas devem ser compensadas com os valores exigidos pela fiscalização, evitando-se a bitributação.

O responsável solidário **VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA**, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 3916 e ss), reiterando, em suma, suas alegações de defesa, no seguinte sentido:

#### **Nulidade da Notificação de Lançamento**

1. A recorrente sustenta que a notificação de lançamento foi realizada sem a disponibilização completa dos documentos comprobatórios no sistema da Receita Federal (e-CAC), o que teria impedido o exercício pleno da ampla defesa e do contraditório. Afirma que, à época da intimação, os autos ainda não estavam integralmente formalizados no e-Processo, tendo a documentação sido disponibilizada apenas após parte substancial do prazo de impugnação já ter transcorrido.

#### **Ausência de Responsabilidade Solidária**

2. Alega que não pode ser responsabilizada pelos débitos fiscais da VLB Engenharia Ltda., pois não participou diretamente das operações que deram origem à exigência tributária. Argumenta que a mera existência de grupo econômico não implica responsabilidade tributária solidária, sendo necessária a demonstração de interesse comum no fato gerador, o que, segundo a recorrente, não foi comprovado pela fiscalização.

#### **Autonomia das Empresas**

3. Defende que a VLB Engenharia e Consultoria Ltda. e a VLB Engenharia Ltda. são empresas distintas, com quadro societário e administrativo próprio, possuindo clientes, projetos e atividades separadas. Argumenta que não há comprovação de que as duas empresas atuavam como uma unidade econômica única ou que possuíam gestão compartilhada a ponto de justificar a responsabilização solidária.

#### **Decadência do Crédito Tributário**

4. Sustenta que parte do crédito tributário exigido já estaria decaído, pois deveria ser aplicado o prazo decadencial do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), e não a regra do artigo 173, I, do mesmo diploma. Alega que a Receita Federal utilizou indevidamente a tese de fraude ou simulação para justificar a aplicação do artigo 173, prorrogando artificialmente o prazo decadencial sem que houvesse provas concretas de ilicitude.

#### **Inexistência de Interesse Comum no Fato Gerador**

5. O recorrente sustenta que a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, II, do CTN exige a demonstração de interesse comum no fato gerador do tributo, o que não ocorreu no caso concreto. Argumenta que a VLB Engenharia e Consultoria Ltda. não participou das contratações analisadas na autuação e não obteve qualquer vantagem financeira dessas operações, não havendo fundamento legal para sua inclusão no polo passivo.

#### **Ausência de Fundamentação para a Desconsideração das Empresas Contratadas**

6. A recorrente questiona a legalidade da requalificação dos contratos firmados entre a VLB Engenharia Ltda. e as prestadoras de serviço, alegando que a fiscalização não indicou qual dispositivo legal permitiria a desconsideração das empresas contratadas e sua conversão automática em vínculos empregatícios.

#### **Ilegalidade da Utilização do Termo de Ajustamento de Conduta (TAC)**

7. Argumenta que o TAC assinado entre a VLB Engenharia e Consultoria Ltda. e o Ministério Público do Trabalho (MPT) não pode ser utilizado como prova para embasar a autuação contra a VLB Engenharia Ltda. Sustenta que o acordo firmado no âmbito trabalhista não implica reconhecimento de irregularidades tributárias e que não há qualquer previsão legal que permita a utilização de um TAC para justificar uma autuação fiscal.

#### **Utilização Indevida de Presunções pela Receita Federal**

8. A recorrente alega que a fiscalização baseou-se exclusivamente em presunções e indícios genéricos, sem apresentar provas concretas e individualizadas que justificassem sua responsabilização. Argumenta que a desconsideração da separação entre as empresas foi feita de forma arbitrária e sem a devida fundamentação legal.

#### **Método Indevido de Cálculo dos Débitos**

9. Questiona o critério adotado pela Receita Federal para calcular os valores exigidos, alegando que a base de cálculo do tributo foi aferida de forma indireta e imprecisa, em violação ao artigo 148 do CTN, que exige que a apuração de tributos por arbitramento seja devidamente fundamentada e justificada.

#### **Efeito Confiscatório da Multa Aplicada**

10. Sustenta que a imposição da multa qualificada de 150% sobre os valores exigidos tem caráter confiscatório, violando os princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade.

#### **Inaplicabilidade da Multa Qualificada**

11. A recorrente argumenta que não há prova de dolo, fraude ou simulação que justifique a aplicação da multa qualificada, conforme exige o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96. Alega que não houve intenção de reduzir artificialmente a carga tributária, mas sim a adoção de práticas comuns no setor da engenharia para a prestação de serviços técnicos especializados.

#### **Ausência de Benefício Econômico pela VLB Engenharia e Consultoria Ltda.**

12. Alega que a fiscalização não demonstrou qualquer vantagem econômica auferida pela recorrente em razão das supostas irregularidades da VLB Engenharia Ltda., reforçando a ilegitimidade de sua inclusão no auto de infração.

#### **Violão ao Princípio da Segurança Jurídica**

13. Sustenta que a atuação da Receita Federal gerou insegurança jurídica, ao desconsiderar práticas empresariais lícitas sem que houvesse uma regulamentação específica que vedasse as contratações realizadas.

**Desconsideração da Contribuição Previdenciária já Recolhida pelas Empresas Contratadas**

14. Argumenta que as contribuições previdenciárias já recolhidas pelos sócios das empresas contratadas devem ser compensadas com os valores exigidos na autuação, evitando-se a bitributação sobre os mesmos fatos geradores.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

**1. Juízo de Admissibilidade.**

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, deles tomo conhecimento.

**2. Preliminares.**

**2.1. Nulidade da notificação de lançamento.**

Preliminarmente, suscitam os recorrentes a nulidade da notificação de lançamento, por ter sido emitida sem a imediata disponibilização integral dos documentos que embasaram os autos de infração. Afirmam que a entrega tardia desses documentos prejudicou significativamente o direito à ampla defesa e ao contraditório, ferindo disposições legais previstas no Decreto nº 7.574/11.

A VLB Engenharia Ltda. acrescenta como preliminar específica a ausência da indicação do fundamento legal pela fiscalização para desconsiderar as personalidades jurídicas das empresas contratadas, presumindo vínculos empregatícios. Defende que esta falha constitui vício material, gerando nulidade absoluta dos autos de infração.

Pois bem!

Entendo que não assiste razão aos recorrentes.

A começar, cabe destacar que o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

A propósito, o princípio do devido processo legal possui como núcleo mínimo o respeito às formas que asseguram a dialética sobre fatos e imputações jurídicas enfrentadas pelas partes. Para que ocorra cerceamento de defesa é necessário que o descumprimento de determinada forma cause prejuízo à parte, e que lhe seja frustrado o direito de defesa.

No caso dos autos, entendo que a nulidade apontada não se verifica, eis que, conforme consignado pela decisão recorrida, “não foram identificados documentos dos quais o contribuinte não tenha tido ciência ou que não tenham sido por ele mesmo fornecidos”. Em outras palavras, os elementos de prova utilizados no lançamento eram, em sua maioria, aqueles apresentados pela própria fiscalizada durante o procedimento fiscal ou, de todo modo, foram trazidos ao seu conhecimento.

Ademais, verifica-se dos autos que eventual falha na disponibilização inicial de documentos foi sanada no curso do processo administrativo, tendo sido reaberto o prazo de defesa após juntada integral dos elementos coligidos. Assim, ainda que a notificação de lançamento devesse vir instruída com todos os documentos indispensáveis (Decreto 7.574/2011, art. 25), eventual omissão nesse ponto foi devidamente corrigida sem prejuízo à defesa.

A propósito, a prova do prejuízo à defesa depende da demonstração do nexo entre o lançamento tributário e os documentos que o sujeito passivo alega não ter sido fornecido pela fiscalização. Não há nulidade do lançamento quando não configurado óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.

Cabe lembrar o princípio da instrumentalidade das formas no processo administrativo: inexistindo demonstração de prejuízo efetivo, não há nulidade a declarar. No caso, a recorrente exerceu amplamente seu direito de defesa, tanto na impugnação quanto neste recurso, demonstrando pleno conhecimento dos fatos e fundamentos do lançamento. Conforme já pacificado, não há cerceamento de defesa quando o procedimento fiscal explicita todos os elementos do lançamento e é franqueada oportunidade de contraditório.

Dessa forma, uma vez que a recorrente tinha em mãos os elementos necessários à elaboração de defesa específica dos itens objeto de sua discordância, em razão de possuir acesso aos documentos indispensáveis para combater o presente lançamento, não há que se falar em nulidade.

Sobre a alegação acerca da ausência da indicação do fundamento legal pela fiscalização para desconsiderar as personalidades jurídicas das empresas contratadas, presumindo vínculos empregatícios, também entendo que não merece prosperar.

No caso sob análise, restou demonstrado que a contratação de determinadas pessoas jurídicas terceiras visou a disfarçar a existência de relações de emprego e, assim, ilidir a incidência das contribuições correspondentes. Verificada tal finalidade evasiva, impunha-se à fiscalização, no legítimo exercício de sua competência, desconsiderar as aparências formais (contratos de prestação de serviços com PJs) e reconhecer a ocorrência do fato gerador real (remuneração de pessoal caracterizada pelo trabalho pessoal e não eventual, com subordinação).

Essa atuação encontra amparo no ordenamento trabalhista: o art. 9º da CLT considera nulos os atos praticados com objetivo de fraudar a legislação trabalhista, e o art. 2º, §2º da CLT atribui solidariedade às empresas do mesmo grupo econômico no tocante às obrigações decorrentes da relação de emprego.

Logo, uma vez comprovado que as empresas contratadas eram meros entes interpostos, sem autonomia substantiva, para fornecimento de mão de obra à tomadora, é jurídica e corretamente reconhecida a relação de emprego direta e, por conseguinte, o sujeito passivo real das contribuições.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório fiscal, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

## **2.2. Incompetência da Receita Federal.**

A VLB Engenharia Ltda. também questiona a competência da Receita Federal para reconhecer vínculos empregatícios, afirmando que essa prerrogativa é exclusiva da Justiça do Trabalho. Argumenta que a fiscalização tentou estabelecer um vínculo previdenciário sem declarar formalmente a existência do vínculo trabalhista, prática que considera ilegal e inconstitucional.

Aqui também entendo que não merece prosperar a alegação no sentido de que a fiscalização teria extrapolado os limites de sua competência administrativa ao reconhecer, para efeitos fiscais, a existência de vínculos empregatícios entre os prestadores de serviços e a empresa, sem decisão prévia da Justiça do Trabalho.

Isso porque, **não se está tratando, no presente caso, de reconhecimento de vínculo empregatício para fins trabalhistas, mas sim para efeitos fiscais e previdenciários**, matéria que se insere integralmente na esfera de competência da Receita Federal, em conformidade com o ordenamento jurídico vigente.

De fato, à Justiça do Trabalho compete decidir, em caráter jurisdicional, acerca da existência ou não de vínculo empregatício entre as partes, produzindo efeitos no âmbito trabalhista (como obrigações decorrentes da CLT, verbas rescisórias, FGTS, entre outros). Todavia, a Receita Federal detém plena competência administrativa para fiscalizar e verificar se houve correta aplicação das normas tributárias, em especial aquelas relativas às contribuições previdenciárias.

Assim sendo, a fiscalização tributária não está vinculada às formas jurídicas adotadas pelas partes. Pelo contrário, está autorizada, nos termos dos arts. 30, inciso IX, e 33, da Lei nº 8.212/91, a desconsiderar negócios jurídicos simulados ou formalmente estruturados com o intuito de evitar a incidência das contribuições previdenciárias devidas. Tal poder decorre do princípio da primazia da realidade, segundo o qual prevalece a substância econômica sobre a forma jurídica utilizada, especialmente quando constatada a intenção de dissimular ou fraudar obrigações fiscais.

No caso sob exame, foi exatamente isso que ocorreu: a autoridade fiscal não declarou vínculo empregatício para fins trabalhistas, mas realizou, nos limites de sua atribuição legal, a necessária requalificação tributária das operações realizadas, ao constatar que as contratações formalizadas via pessoas jurídicas interpostas tinham como real objetivo dissimular relações de emprego, com o intuito de elidir a incidência das contribuições previdenciárias legalmente exigíveis.

### **2.3. Illegitimidade Passiva da VLB Engenharia e Consultoria Ltda.**

Conforme narrado, a fiscalização imputou responsabilidade solidária à VLB Engenharia e Consultoria Ltda, nos termos do inciso II do art. 124 do CTN combinado com o inciso IX do art. 30 da Lei 8.212/1991.

A esse respeito, as recorrentes sustentam que, embora façam parte do mesmo grupo econômico, não existe fundamento suficiente para responsabilizar solidariamente uma empresa pelos débitos previdenciários da outra, já que ambas possuem gestão independente, projetos distintos, e estão localizadas em cidades diferentes (uma em Belo Horizonte/MG e outra em Curitiba/PR).

Afirmam que, para a Receita Federal atribuir responsabilidade solidária, não bastaria apenas reconhecer a existência de um grupo econômico, mas também seria necessário demonstrar confusão patrimonial, identidade de gestão e participação direta nas irregularidades apontadas, elementos esses que não teriam sido comprovados pela fiscalização.

Alegam também que a fiscalização não cumpriu com o ônus de demonstrar que uma empresa participou ou contribuiu diretamente para as supostas irregularidades praticadas pela outra, tampouco que houve confusão ou compartilhamento irregular de patrimônio ou gestão entre elas. Dessa forma, argumentam pela ilegitimidade passiva e pela improcedência da responsabilização solidária imposta

Contudo, entendo que não assiste razão às recorrentes.

A começar, a caracterização da solidariedade relativamente ao cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária independe da demonstração de efetivo interesse comum entre os sujeitos passivos solidários que integram o grupo econômico, à luz da Súmula CARF nº 210.

#### **Súmula CARF nº 210**

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

No caso dos autos, a fiscalização demonstrou que havia compartilhamento de administração, estrutura operacional e quadro societário entre as empresas, além da utilização das mesmas empresas interpostas para mascarar vínculos empregatícios. Assim, com base no artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91 e no artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelecem a solidariedade entre empresas que atuam com interesse comum na situação tributária, ficou devidamente configurada a responsabilidade solidária da VLB Engenharia e Consultoria Ltda.

Para além do exposto, a prova dos autos revela a estreita relação entre a recorrente e a devedora principal, evidenciando um interesse comum na estruturação adotada. Restou caracterizado que ambas as empresas integravam o mesmo grupo econômico e atuavam de forma coordenada, especialmente no tocante à contratação de mão de obra por intermédio de terceiros. Em suma, havia um objetivo comum: a contratação de trabalhadores por meio de pessoas jurídicas interpostas, visando à redução de encargos trabalhistas e previdenciários em benefício do grupo, o que também configura o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN.

Dessa forma, entendo que ficou devidamente configurada a responsabilidade solidária da VLB Engenharia e Consultoria Ltda.

#### **3. Prejudicial de Mérito - Decadência.**

Os recorrentes também sustentam a decadência parcial dos créditos tributários referentes ao período de janeiro a dezembro de 2012. Alegam que o início do prazo decadencial deveria ser contado da efetiva disponibilização integral do processo administrativo (15/01/2018), e não das datas originais mencionadas pela Receita Federal. Além disso, destacam que não foram comprovadas suficientemente as alegações de fraude, dolo ou simulação pela autoridade fiscal, o que torna aplicável o artigo 150, §4º do CTN, e não o artigo 173, inciso I, afastando parte da exigência fiscal.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/2012 a 30/12/2013, sendo que a data de ciência considerada no presente voto é 22/12/2017 para o contribuinte e 26/12/2017 para o responsável solidário, conforme AR constantes dos autos, sendo improcedentes as alegações de cerceamento do direito de defesa, já apreciadas.

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99).

No caso dos autos, verifica-se que as remunerações pagas aos trabalhadores terceirizados não foram objeto de qualquer declaração espontânea à Previdência Social,

tampouco houve recolhimento antecipado das contribuições devidas. Ao contrário, houve omissão total, precisamente porque a situação real (prestação de serviços de natureza empregatícia) estava sendo ilicitamente dissimulada via pessoas jurídicas interpostas. Configura-se, portanto, hipótese de aplicação do art. 173, I, do CTN. Ademais, como adiante detalhado, restou comprovado o **evidente intuito de fraude** na conduta adotada, o que reforça a inaplicabilidade da regra de homologação em favor do contribuinte.

Assim, considerando as datas de ciência e o período do lançamento, de 01/2012 a 01/2013, não há que se falar em decadência parcial do lançamento, como alegado pelos recorrentes.

#### 4. Mérito.

Em relação ao mérito, as recorrentes contestam a decisão da Delegacia da Receita Federal que manteve a exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações supostamente omitidas da folha de pagamento.

Sustentam, pois, que a contratação de empresas prestadoras de serviço ocorreu de forma legítima, sem qualquer simulação ou fraude, e que a decisão administrativa ignorou elementos essenciais da relação de trabalho, como a inexistência de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Diante disso, requerem a anulação da autuação fiscal e o reconhecimento da regularidade de seus contratos.

Pois bem! Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários:

A legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas/físicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

Art. 229.

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social, constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO – DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário”.

#### EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, que assim estabelece:

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

I – como empregado:

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

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas físicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, consequentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Pelo princípio da verdade material e da primazia da realidade sob a forma, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. A propósito, de acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, 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.

Registre-se, por relevante, que o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer vínculo jurídico entre os prestadores de serviços em destaque e o sujeito passivo em apreço. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista do recorrente.

A fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é

típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo dos trabalhadores com o sujeito passivo em relevo.

Nesse sentido, em momento algum a fiscalização se inseriu na competência do Poder Judiciário, mas apenas procedeu à verificação de ocorrência de ofensa à legislação previdenciária. Cabe pontuar, pois, que a relação previdenciária é independente da relação de trabalho, sendo irrelevante, inclusive, que as pessoas tidas como empregadas no lançamento não tenham questionado a relação havida entre as partes na Justiça do Trabalho.

Cabe frisar que a legislação previdenciária é especial e autônoma, e não se conflita com as leis trabalhistas, a atuação de ambas se processa paralelamente, e têm como pressuposto básico a defesa do empregado, portanto a empresa em questão não pode arguir incompetência da fiscalização para o lançamento das contribuições concernentes quando houver o preenchimento dos requisitos afetos à caracterização da relação de emprego, o que ocorreu, na hipótese dos autos.

Entremes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, pessoalidade e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por caracterização de segurado empregado é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços e o contratante desses serviços.

Na hipótese dos autos, vislumbro que não merece guardada a alegação do recorrente, no sentido de que a prova dos autos foi baseada em presunção, eis que o conjunto probatório juntado pelo Fisco é robusto, consistente e convergente o suficiente para vincular diretamente os prestadores de serviços à recorrente, na qualidade de segurados-empregados.

A propósito, é de se destacar os seguintes elementos delineados no Relatório Fiscal (e-fls. 31 e ss), que, a meu ver, enfraquecem a tese de defesa apresentada pelo recorrente: a existência de contratos firmados diretamente com pessoas jurídicas que, na realidade fática, eram

constituídas pelos próprios trabalhadores ou por sócios próximos à administração da empresa; o evidente caráter pessoal das atividades realizadas pelos prestadores, denotando pessoalidade típica de vínculos empregatícios; a ausência de autonomia técnica e operacional dos prestadores, que atuavam sob ordens e controle direto da recorrente; a habitualidade comprovada pela continuidade da prestação dos serviços ao longo de período significativo, com recebimento mensal de valores fixos, típicos de salários; a completa dependência econômica dos prestadores em relação à empresa recorrente, sem comprovação de atuação para outras empresas ou clientes no período fiscalizado; e, finalmente, a inexistência ou fragilidade estrutural das empresas contratadas, que não possuíam empregados próprios, ativos relevantes ou capacidade econômica própria, caracterizando-se, portanto, como meras sociedades interpostas.

Constatado que não foi procedido o recolhimento das contribuições devidas, e considerando as disposições legais que atribuem prerrogativa de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas na Legislação Previdenciária, e à fiscalização a obrigação legal de verificar se as contribuições devidas estão sendo realizadas em conformidade com o ali estabelecido, não pode o agente fiscal se furtar ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Cabe destacar, ainda, que o princípio da verdade material que rege o Processo Administrativo Fiscal não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

Ademais, a documentação juntada aos autos pela fiscalização comprova, de forma suficiente, que o objeto central da contratação era a própria prestação do serviço, e não o resultado final. Tal conclusão decorre, de maneira inequívoca, das ordens de serviço, solicitações escritas e notificações dos contratos acostados aos autos.

Assim, diante da ausência de comprovação acerca dos argumentos lançados na peça recursal, não há como se acolher a tese ali apresentada. A propósito, é de se ver as relevantes considerações constantes nos itens 30 e seguintes do Termo de Verificação Fiscal:

#### [...] DOS PRESSUPOSTOS FÁTICO-JURÍDICOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO

30. A verificação da realidade fática da prestação do serviço se sobrepõe a qualquer denominação ou mesmo declaração das partes. Essa análise é determinante para a caracterização da relação laboral, visto que o contrato de emprego se origina não só de regras preestabelecidas, mas, também da situação real, surgida no decorrer do processo. Neste sentido, é inerente à função da fiscalização constatar a existência ou não da relação empregatícia entre a empresa fiscalizada e as pessoas físicas que lhe prestam serviços, independentemente da forma como foram contratadas. É o que determina o § 2º do Art. 229 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº.

3.048, de 06 de maio de 1999, com nova redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29 de novembro de 1999:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição;(Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001);

II - constituir seus créditos por meio dos correspondentes lançamentos e promover a respectiva cobrança;

(...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)"

31. Os pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, encontrados nos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho -CLT, são:

- PESSOALIDADE – o empregado, pessoa física, não tem como prestar serviço por intermédio de outrem, não pode substituir-se por outra pessoa. A obrigação é de fazer, não de delegar;
- ONEROSIDADE - a relação de emprego é onerosa, devendo o empregador remunerar pelos serviços prestados pelo empregado;
- NÃO EVENTUALIDADE – os serviços contratados estão direta ou indiretamente relacionados com as atividades normais da empresa; e
- SUBORDINAÇÃO JURÍDICA – os serviços são prestados sob dependência hierárquica.

Isso implica no poder diretivo do empregador sobre o empregado, que lhe confere o direito de dirigir a prestação de serviços, dando ordens, fiscalizando, indicando métodos de trabalho e condições de execução das tarefas distribuídas.

32. Diante dos fatos apurados nesta ação fiscal, já anteriormente expostos, pode-se demonstrar que os pressupostos de relação de emprego estão todos presentes nos contratos de prestação de serviços examinados, referentes às empresas relacionadas no Anexo 1. Cada pressuposto será tratado a seguir:

- DA PESSOALIDADE

33. No caso em tela, pelo exame dos contratos de prestação de serviços, vê-se que é dispensável a existência da Pessoa Jurídica - PJ na execução dos trabalhos contratados.

Necessário é, na verdade, que exista uma pessoa específica preparada e com capacidade técnica adequada, para o cumprimento da demanda contratada. Daí a

pessoalidade. Quem detém o conhecimento e quem realiza as tarefas designadas é a pessoa física e não a pessoa jurídica. Já o contrato de trabalho é ajustado em função de determinada pessoa. Nesse sentido é que se diz que o contrato de trabalho é intuitu-personae. O trabalho com o qual o empregador tem o direito de contar é o de determinada e específica pessoa e não de outra. A prestação dos serviços, no caso específico, é feita por pessoas físicas, com formação técnica na área de atuação da fiscalizada, e elevada experiência nas atividades em que a mesma atua, contratadas sob o manto de pessoas jurídicas – PJ. Em função disso, está claro que a relação se dá entre a empresa, VLB ENGENHARIA LTDA, e os contratados, na identidade de suas pessoas físicas, titulares e/ou sócias. Cabe ressaltar que todas as empresas mencionadas, relacionadas no Anexo 1, não possuíam segurados empregados à época e tal fato foi constatado através de pesquisa nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, especialmente os relativos à RAIS - Relação Anual de Informações Sociais e às GFIP.

• DA NÃO EVENTUALIDADE

34. Assim dispõe o artigo 9º, inciso I, alínea “a”, e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999:

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

I - como empregado:

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

(...)

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

35. Em vista do disposto na norma legal citada, a não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com as atividades normais do contratante, bem como da essencialidade e necessidade permanente desta relação, para se dar andamento normal às atividades da empresa. Não deve ser confundida com presença, com jornada, com horário de trabalho, com exclusividade ou com o local de desenvolvimento das atividades.

36. VLB ENGENHARIA LTDA tem como objeto social as seguintes atividades: elaboração de estudos, projetos e consultoria na área de engenharia civil, elétrica, mecânica e de edificações, planejamento, supervisão e gerenciamento de projetos e obras de engenharia civil, elétrica e mecânica, podendo participar de outras empresas no país ou no exterior. Verificando-se os serviços contratados pelo sujeito passivo junto às empresas relacionadas no Anexo 1, constatou-se que tais serviços consistiam no próprio objeto da empresa fiscalizada, o que pode ser

verificado nos contratos de serviços firmados e respectivas notas fiscais emitidas pelas empresas.

37. A não eventualidade também está configurada pela habitualidade na prestação de serviços pelas empresas contratadas. Os contratos firmados no período fiscalizado de 2012 a 2013 tinham duração de até 24 meses, abrangendo períodos sequenciais e ininterruptos. As notas fiscais relativas a esses contratos eram emitidas mensalmente e de forma sequencial, demonstrando, de modo geral, a ausência de outros tomadores. Trinta empresas levantadas pela autuação anterior continuaram a firmar contratos de prestação de serviços com o sujeito passivo, demonstrando que a prática irregular era feita de maneira consecutiva. Além do mais, as contratações consecutivas demonstram a necessidade permanente da contratação dos profissionais envolvidos.

• DA ONEROSIDADE

38. A onerosidade está relacionada à remuneração do prestador, que, no presente caso, se constituiu em retribuição ao empregado pela prestação de serviço. Está consubstanciada nos pagamentos aos profissionais executores dos serviços, os quais foram efetuados, em média, a cada 30 (trinta) dias, através de notas fiscais emitidas pelas empresas contratadas. Os pagamentos das notas fiscais, através das quais foram remunerados os segurados empregados irregularmente contratados, encontram-se contabilizados, conforme o exame da escrituração digital enviada pelo sujeito passivo ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, relativa ao período fiscalizado, nas seguintes contas contábeis:

(...)

39. Os valores pagos através de notas fiscais, que foram destinados às pessoas físicas executoras dos serviços, constituíram os salários-de-contribuição dos segurados empregados, contratados de maneira irregular e apurados nesta ação fiscal.

• DA SUBORDINAÇÃO

40. A subordinação na relação de emprego traz em si a ideia de dependência, uma obediência natural, de sujeição aos poderes de terceiros. O empregado é dirigido por outrem. A subordinação o coloca na posição de sujeição ao empregador. A subordinação pode se dar em três esferas: econômica, hierárquica e jurídica.

41. A subordinação econômica é explicada pela dependência econômica que resultaria do fato do empregado necessitar, para a sua subsistência, da remuneração recebida do empregador. No presente caso a remuneração acontece mensalmente, na forma do pagamento pelos serviços prestados, ainda que por intermédio de notas fiscais. Como já demonstrado, tais pagamentos estão devidamente registrados na contabilidade do sujeito passivo.

42. Na subordinação hierárquica o empregado é subordinado ao patrão pela circunstância de estar inserido nos quadros funcionais da empresa, onde o empregador ocupa a posição de comando. No presente caso a subordinação hierárquica está caracterizada pela determinação feita pelo empregador (contratante), nos contratos firmados, dos serviços a serem executados e das atribuições inerentes aos prestadores de serviços, os quais não tem autonomia e liberalidade para executar tais serviços. O empregado (contratado) está sujeito ao cumprimento de tais encargos, no prazo determinado pelo empregador (contratante), sob condições totalmente restritivas de autonomia, previstas em contrato.

43. Já a subordinação jurídica está consubstanciada nos contratos de prestação de serviços firmados entre os prestadores e o sujeito passivo, que fixam as atividades a serem desenvolvidas e os procedimentos a serem obedecidos. São derivadas das cláusulas impositivas de obrigações presentes nos contratos, inclusive com a fixação de penalidades.

Consoante o princípio da primazia da realidade, aplicável à relação previdenciária, assim como à trabalhista, os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. Se um trabalhador presta serviço nas condições definidas no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212/91, ainda que sem registro, ou contratado como segurado trabalhador autônomo, ou através de empresa interposta, a Fiscalização tem o poder-dever de considerá-lo como segurado empregado, com vistas à exigência das contribuições devidas pelo empregador.

Admitir-se o contrário seria esvaziar inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias, especialmente daquelas atinentes à filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências da empresa.

Nesse sentido, em que pese a recorrente alegar que o lançamento se baseou na norma geral antielisiva do artigo 116, parágrafo único, do CTN, fato é que a autuação decorre da análise fática da relação entre a recorrente e seus prestadores, e não de uma tentativa de requalificação com base na norma antielisiva.

Entendo, pois, que o auto de infração foi devidamente fundamentado no art. 12, I, “a”, da Lei n. 8.212/1991, que define como segurado empregado aquele que presta serviços de forma subordinada e onerosa a uma empresa. Além disso, o art. 149, VII, do CTN autoriza o lançamento de ofício quando houver prova de simulação ou fraude, o que foi evidenciado pela fiscalização.

A propósito, não se vislumbra qualquer ilegalidade na consideração do TAC como elemento probatório auxiliar.

Em primeiro lugar, cumpre frisar que o referido Termo de Ajustamento é um documento formal, firmado pela recorrente perante autoridade pública, no qual provavelmente restou reconhecida, ainda que tacitamente, a existência de práticas irregulares de contratação de

trabalhadores como pessoas jurídicas. Trata-se, portanto, de declaração ou compromisso assumido pela própria empresa interessada, dotado de fé pública, cujo conteúdo guarda evidente pertinência com os fatos apurados pela Receita Federal.

Não há regra jurídica que vede a utilização de informações provenientes de outros órgãos ou esferas (como a trabalhista) em um processo de lançamento tributário, desde que obtidas licitamente – ao contrário, vigora no direito administrativo o princípio da verdade material, que autoriza a busca da realidade dos fatos em todas as fontes disponíveis.

É certo que o TAC em questão vincula diretamente apenas a empresa que o assinou (no caso, a própria recorrente) e diz respeito, especificamente, às situações constatadas naquela ocasião pelo MPT. Contudo, longe de “punir duas vezes” a empresa ou de obrigar-a além do acordado, a autoridade fiscal apenas utilizou as informações do TAC como indícios da ocorrência de vínculos de emprego dissimulados.

Note-se que a recorrente, ao firmar o termo, assumiu obrigações de adequar sua conduta, o que implica o reconhecimento de que antes dela havia irregularidade. Ora, tal reconhecimento – embora tenha ocorrido em sede trabalhista – reflete a mesma realidade que fundamenta a cobrança das contribuições: a presença de relação de emprego não declarada. Seria incoerente ignorar esse elemento, tratando a situação como se fosse regular, quando a própria empresa já admitiu ajustar sua conduta por entender que estava em desconformidade com a lei.

A propósito, o lançamento em discussão não se apoia em meras presunções abstratas, mas sim em um **conjunto robusto de indícios objetivos e convergentes**, que, analisados em seu contexto, conduzem logicamente às conclusões adotadas. Dentre esses elementos de prova, destacam-se: (i) contratos sociais e documentação das empresas envolvidas, revelando vínculos de administração e propriedade comuns ou relacionados; (ii) contratos de prestação de serviços e fluxos de pagamentos, indicando pessoalidade e continuidade na mão de obra fornecida à empresa tomadora; (iii) o mencionado TAC firmado, reconhecendo a existência de relação de emprego mascarada; (iv) depoimentos colhidos ou informações obtidas que apontam que os prestadores laboravam com subordinação e habitualidade; (v) ausência de estrutura real ou autonomia das pessoas jurídicas “fornecedoras” de mão de obra, muitas das quais constituídas apenas pelos próprios trabalhadores, sem empregados próprios ou capital compatível com a atividade; entre outros.

E, ainda, conforme pontuado pela decisão recorrida, a Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212/91, tem expressa determinação em seu artigo 33, § 4º, de que no exame de documentação da empresa, inclusive em sua contabilidade, a fiscalização constar que não houve o registro real da remuneração dos segurados, as contribuições serão apuradas por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, ônus que a parte contrária não se desincumbiu.

No presente caso, considerando que a empresa não mantinha folha de salários para os trabalhadores em questão – justamente porque buscava ocultá-los nas rubricas de despesa de

serviços –, impunha-se que a autoridade adotasse outro referencial para quantificar a obrigação. O critério utilizado (soma dos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas intermediárias atribuídas a cada trabalhador) mostra-se adequado e razoável, por aproximar-se da real remuneração auferida pelos prestadores em troca de seu trabalho.

Não se vislumbra, ademais, que a recorrente tenha apontado qualquer equívoco numérico ou exagero na apuração desses valores pela fiscalização. Ou seja, não houve contestação específica quanto aos montantes considerados – a insurgência ficou apenas no plano teórico da (i)legalidade do procedimento.

Diante disso, conclui-se que a base de cálculo das contribuições foi fixada corretamente, refletindo os valores econômicos efetivamente envolvidos na prestação laboral. A técnica de aferição indireta empregada encontra amparo nas normas de regência e foi utilizada de forma comedida, de modo a assegurar a tributação do fato gerador real. Repele-se, pois, a alegação de vício na quantificação do crédito.

Para além do exposto, também reputo legítima a aplicação da multa qualificada.

No caso presente, a conduta apurada – organizar e utilizar um esquema de interposição de pessoas jurídicas para redução de encargos – não se trata de mera inadimplência ou equívoco involuntário, mas sim de um planejamento consciente e deliberado para elidir a incidência de contribuições.

Diversos elementos já mencionados apontam para a existência de dolo específico, dentre os quais: a constituição ou utilização de empresas compostas pelos próprios trabalhadores ou por pessoas ligadas aos administradores; a ausência de registros formais de emprego, mesmo havendo prestação pessoal e direta de serviços à tomadora; a necessidade de um TAC com o Ministério Público do Trabalho para regularizar a situação (o que dificilmente ocorreria se fosse questão de interpretação pacífica); e a economia substancial obtida em detrimento do fisco.

Logo, não procede a alegação de ausência de dolo; ao contrário, restou claramente caracterizada a intenção de suprimir o pagamento das contribuições, enquadrando-se a situação na hipótese de fraude qualificada.

**Apenas cabe ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.**

E, ainda, no tocante ao caráter confiscatório da multa aplicada, importa lembrar que não compete a este Conselho Administrativo declarar a constitucionalidade de lei tributária em vigor, nem deixar de aplicá-la com base em controle difuso, salvo nos estreitos limites em que a matéria já tenha sido definitivamente julgada pelo Poder Judiciário (Súmula CARF nº 2).

Por fim, a recorrente requer, em caráter subsidiário, que sejam deduzidos ou compensados do crédito exigido os valores de contribuições previdenciárias que porventura

tenham sido recolhidos pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, a fim de evitar bitributação ou cobrança em duplicidade sobre uma mesma base de cálculo.

A esse respeito, entendo que assiste razão ao recorrente, pois efetivamente se houve o reconhecimento da simulação e a imputação dos fatos geradores das contribuições previdenciárias como de responsabilidade da empresa principal, os valores relativos à parte dos segurados, devem ser identificados e deduzidos do presente débito.

Este procedimento se mostra necessário, considerando que foi reconhecido pela fiscalização que os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas contratadas eram, na realidade, remuneração direta dos segurados-empregados, revelando-se legítima e pertinente, portanto, a preocupação do recorrente em evitar duplicidade de exigência sobre os mesmos valores já tributados a título de contribuição previdenciária recolhida pelos sócios como contribuintes individuais.

De fato, os valores recolhidos pelos sócios das empresas prestadoras, na condição de contribuintes individuais (sobre pró-labore), encontram-se diretamente relacionados à mesma base econômica, agora requalificada como remuneração salarial dos segurados-empregados. Por essa razão, acolher o pedido de compensação ou dedução dessas contribuições mostra-se plenamente coerente com os princípios constitucionais da vedação à bitributação e da capacidade contributiva (art. 150, II e art. 145, §1º, da Constituição Federal).

Dessa forma, para evitar o enriquecimento indevido da União e resguardar coerência lógica com o lançamento, entendo que os valores pagos de contribuição previdenciária, relativos aos segurados caracterizados como empregados da autuada, realmente devem ser deduzidas do lançamento, o que deverá ser aferido no momento da liquidação do julgado.

No mesmo sentido, corroborando o exposto, cabe mencionar o voto proferido pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira no Acórdão nº 2202-008.362, consoante colacionado a seguir:

[...] II – DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO: DA DEDUÇÃO DOS VALORES JÁ RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

Aduz em arremate que, [n]a eventualidade remota de ser considerada subsistente a presente Notificação, o que se admite apenas para argumentar, ainda, assim não podem prevalecer os valores apurados pela Sra. Fiscal, posto que deixou de deduzir dos valores que computou como devidos à Previdência, as contribuições previdenciárias já recolhidas pelos prestadores de serviços, nos termos da lei. (f. 437)

Para afastar o pleito subsidiário, a DRJ asseverou que “( ) são pessoas jurídicas diferentes da Impugnante e, no caso em tela, houve caracterização de vínculo empregatício entre os sócios das prestadoras com Impugnante, que foram considerados segurados empregados desta” ( 475) Em suma, não poderiam ser considerados aproveitáveis pela recorrente eventuais pagamentos de tributos realizado por terceiros.

Há muito tem a Câmara Superior deste eg. Conselho jurisprudência em sentido diametralmente oposto ao externado pela instância a quo. Nos idos de 2016, sob a pena da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, sustentado que:

**Não existe lógica cobrar duas vezes em relação aos mesmos segurados, até porque o recolhimento da sua contribuição em duplicidade, não lhe beneficiaria, mesmo que o custo inicialmente recaísse sobre a pessoa jurídica que contratou de forma irregular. Dessa forma, a contribuição previdenciárias paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego no presente AIOP, deverão ser deduzidas dos valores lançados no presente auto de infração. (Acórdão nº 9202-004.640, sessão de 25/11/2016)**

Ao recentemente apreciar a mesma controvérsia, idêntico o posicionamento da eg. Câmara Superior. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS. RECOLHIMENTO POR INTERPOSTA PESSOA. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As contribuições previdenciárias, referentes à parte dos segurados, paga por pessoas jurídicas interpostas em relação a seus sócios ou empregados, cujas contratações tenham sido reclassificadas como relação de emprego em empresa diversa, podem ser deduzidas dos valores considerados no auto de infração. (CARF. Acórdão nº 9202-009.262, Cons. Rel. MÁRIO PEREIRA DE PINHO FILHO, sessão de 19/11/2020; sublinhas deste voto)

**Por esse motivo, acolho o pedido subsidiário para determinar a dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação empregatícia.**

Nesse mesmo sentido:

(...) TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. (...) SIMPLES FEDERAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL. Tendo sido constituído, pelo lançamento, vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendo que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária, o que ensejou o aproveitamento das contribuições descontadas dos segurados. Nesse sentido, as contribuições patronais previdenciárias, mesmo que recolhidas na sistemática do SIMPLES, devem ser aproveitadas quando do lançamento tributário. Inteligência da Súmula CARF 76. (...) Recurso voluntário provido em parte. (Acórdão nº 2401-003.977, Redator Designado Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, publicado em 05/04/2016)

Dessa forma, deve ser acolhido o pedido subsidiário para determinar a dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas, nos termos da Súmula CARF nº 207:

#### **Súmula CARF nº 207**

As contribuições previdenciárias, referentes à parte dos segurados, pagas por pessoa jurídica interposta em relação a seus sócios, cujas contratações tenham sido reclassificadas como relação de emprego em empresa diversa, podem ser deduzidas do valor lançado no auto de infração.

Por fim, esclareço que é inaplicável a tese da recorrente quanto à compensação ou dedução dos valores recolhidos pelos sócios das empresas contratadas relativamente às **contribuições destinadas a terceiros, lançadas no Processo nº 15504.730909/2017-49**, por absoluta ausência de identidade de sujeito passivo e de fato gerador.

Nesse sentido, o acolhimento parcial do pedido de dedução ou compensação feito pela recorrente deve se restringir exclusivamente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, **não alcançando, portanto, as contribuições destinadas a terceiros, lançadas no Processo nº 15504.730909/2017-49**, cuja obrigação é própria e exclusiva da empresa empregadora, ora recorrente.

#### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER dos Recursos Voluntários para rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de decadência, e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: (i) reduzir a multa de ofício aplicada ao patamar de 100%, em razão da superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN; (ii) determinar a dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas, nos termos da Súmula CARF nº 207.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

#### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para reforçar o já afirmado no voto do Relator de que o Relatório Fiscal nos itens 40 a 43 assevera haver, no caso concreto, subordinação hierárquica, tradicional ou subjetiva.

A fiscalização colheu uma série de indícios direcionados a demonstrar a referida subordinação-controle, dentre eles os contratos de adesão uniformes e a se suceder no tempo, sendo o ponto central a partir do qual os demais indícios se articulam e ganham significado inequívoco em sentido desfavorável à pretensão da recorrente.

A seguir, explicito minha valoração do conjunto probatório formado pelos contratos de adesão carreados aos autos pela fiscalização.

No copo do contrato de adesão e/ou em seu anexo I são estabelecidas condições relacionadas ao resultado pretendido (projeto, resultado, medições, carga horária, datas, periodicidade etc.). Além disso, o contrato de adesão estabelece que serão emitidas ordens de serviço a materializar os resultados pretendidos, para além do constante do contrato e respectivo anexo I; previsão que, conforme o contrato, indica excesso, porém ainda inconclusivo. Fixando o contrato ainda a obrigação de realização dos serviços dentro do prazo combinado com boa qualidade e segundo padrões, normas, critérios e procedimentos da VBL, declarando a pessoa jurídica prestadora de serviços conhecer as normas e regras da contratante e que as observará sob pena de rescisão e indenização de danos. O contrato também especifica a obrigação de a contratada apresentar Relatório de Medições a ser aceito ou rejeitado em cinco dias. Até aqui, considero que os dispositivos contratuais revelam condições compatíveis com a subordinação estrutural, presente em qualquer contrato de terceirização.

O contrato de adesão estabelece ainda que qualquer descumprimento total ou parcial autoriza rescisão, asseverando que notificações, inclusive pessoais, serão emitidas para a correção de faltas sob pena de rescisão. A previsão em questão ainda é aparentemente compatível com contrato de trabalho autônomo, inclusive no contexto de atividade intelectual desempenhada por sócio da pessoa jurídica contratada.

Contudo, há também fixação do poder contratual de, para além das ordens de serviço, emitir solicitações escritas para alterações necessárias na prestação de serviços. Nesse ponto, há disposição típica de contrato de emprego. Isso porque, as solicitações em questão destoam de uma subordinação meramente estrutural, sendo nítido o poder de modular a atividade desempenhada na prestação cotidiana de serviços, a revelar poder direutivo e, por conseguinte, subordinação-controle, ou seja, subordinação tradicional ou subjetiva. A soma dessa previsão contratual aos demais indícios colhidos pela fiscalização gera convicção de restar caracterizada a figura do segurado empregado.

Isso posto, acompanho o voto do Conselheiro Relator.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos.

Peço vênia para, em que pese a qualidade e profundidade do voto do eminente Relator, dele divergir pelas razões que passo a expor.

A controvérsia em exame diz respeito à possibilidade de reconhecimento de vínculo empregatício, para fins previdenciários e fiscais, em relação aos engenheiros contratados pela recorrente, VLB Engenharia, mediante a constituição de pessoas jurídicas (“PJs”).

O voto condutor entendeu que tais contratações configurariam fraude, por supostamente mascararem relações de emprego. Com a devida vênia, entendo de modo diverso.

O ponto nuclear da questão está disciplinado pelo **art. 129 da Lei nº 11.196/2005**, segundo o qual: *“Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.”*

A norma é cristalina ao autorizar a prestação de serviços intelectuais — categoria na qual se insere a **engenharia** — por meio de pessoas jurídicas, ainda que em caráter personalíssimo.

Esse dispositivo foi objeto de controle concentrado no **ADI 66**, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal reconheceu sua constitucionalidade. A Corte Suprema assentou que a contratação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica é juridicamente possível, desde que não se trate de contratos fraudulentos que, sob a forma de pessoa jurídica, ocultem vínculos de emprego.

Além disso, é fundamental observar a evolução jurisprudencial do STF no tocante à terceirização da atividade-fim.

Na **ADPF 324** e no **RE 958.252 (Tema 725 de repercussão geral)**, o STF firmou a tese de que **“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”**.

Esse entendimento prestigia a **livre iniciativa e a liberdade contratual**, reconhecendo a legitimidade de formas flexíveis de organização do trabalho, inclusive na atividade-fim.

Assim, não cabe mais sustentar a tese da chamada “subordinação estrutural”, segundo a qual bastaria a inserção do trabalhador na atividade essencial da empresa para caracterizar vínculo de emprego. O Supremo deixou claro que a **subordinação relevante é a direta, de natureza hierárquica e pessoal**, não a simples coordenação técnica ou contratual própria das relações entre contratantes independentes.

Registro que consta dos autos informação de que a empresa teria firmado, em 2008, Termo de Ajustamento de Conduta com o Ministério Público do Trabalho, comprometendo-se a contratar engenheiros sob regime celetista.

Com a devida vênia, tal elemento não pode ser considerado determinante neste processo. Isso porque o **contexto normativo e jurisprudencial de 2008 era substancialmente distinto** do atual. À época, ainda prevalecia a concepção restritiva quanto à terceirização da atividade-fim e à contratação de serviços personalíssimos por PJ.

Com a **Lei nº 13.429/2017 (Lei da Terceirização)**, a **Reforma Trabalhista de 2017**, bem como os precedentes do STF na **ADPF 324**, no **Tema 725 da repercussão geral** e na **ADI 66**, houve uma mudança de paradigma: o que antes era entendido como fraude passou a ser admitido como forma legítima de organização do trabalho.

Dessa forma, a existência do TAC não é suficiente para infirmar a validade dos contratos atuais, que devem ser analisados à luz do **novo quadro normativo** consolidado pelo Supremo Tribunal Federal.

No presente caso, a análise dos contratos firmados pela VLB Engenharia com os engenheiros evidencia que: (i) a contratação se dava **por projeto**, e os profissionais atuavam em diferentes empreendimentos de forma sucessiva, sem vínculo de exclusividade; (ii) os contratos estabeleciam a necessidade de cumprimento de **ordens de serviço, relatórios de medição e ajustes na execução**, cláusulas típicas de contratos de prestação de serviços, e não indicativas de subordinação jurídica; (iii) houve expressa previsão de que a **empresa contratada (PJ) assumiria integral responsabilidade por seus empregados e obrigações trabalhistas e previdenciárias**, o que reforça a autonomia contratual e a ausência de vínculo direto.

Cumpre reforçar, ademais, que a caracterização do vínculo de emprego, segundo o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, exige a demonstração de **subordinação direta, hierárquica e pessoal**, não bastando a mera coordenação contratual ou a existência de cláusulas próprias de gestão da prestação de serviços. O que a fiscalização interpretou como indícios de subordinação — ordens de serviço, relatórios de medição e possibilidade de ajustes — traduz, em verdade, mecanismos usuais e necessários de **fiscalização do cumprimento do contrato**, inerentes a qualquer relação de prestação de serviços entre pessoas jurídicas. Se fosse suficiente a exigência de relatórios ou de observância a padrões técnicos para caracterizar subordinação, praticamente todas as formas de contratação empresarial seriam tidas como fraudulentas, o que contraria frontalmente o posicionamento do STF e esvaziaria o alcance conferido pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Esse elementos contratuais refletem o controle normal e legítimo do tomador de serviços quanto à qualidade da prestação, não configurando subordinação hierárquica.

Ressalte-se, ainda, que o simples fato de alguns profissionais indicarem em suas redes sociais, como o LinkedIn, que tinha vínculo com a VLB não pode ser tomado como elemento caracterizador de vínculo empregatício. No LinkedIn não se expõe a natureza do vínculo. A menção a um contratante ou cliente em perfil profissional público é prática usual e compatível com a prestação de serviços por pessoa jurídica, especialmente em caráter personalíssimo, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Não se pode confundir a exposição, em rede social de caráter curricular, de vínculos negociais legítimos – como definido pelo STF - com o reconhecimento de relação de emprego. Admitir o contrário seria esvaziar a própria lógica da contratação empresarial de profissionais liberais, na medida em que todo prestador de serviço que declarasse seus clientes em plataformas de networking passaria a gerar presunção de fraude trabalhista ou previdenciária, o que não encontra amparo no ordenamento jurídico.

Diante desse quadro normativo e jurisprudencial, e considerando as peculiaridades do caso concreto, entendo que não restou caracterizado vínculo empregatício disfarçado, mas sim a utilização legítima de pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais, como autoriza o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, em harmonia com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal.

Com essas considerações, divirjo respeitosamente do voto condutor para dar provimento ao recurso da autuada.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Nuñez Campos