



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.730911/2017-18
ACÓRDÃO	3002-003.741 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VLB ENGENHARIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. DESPESAS COM PESSOAS FÍSICAS. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Nos termos do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, os créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins somente são admitidos em relação a bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica. Sendo reconhecido o vínculo empregatício dos prestadores de serviço originalmente contratados como pessoas jurídicas, restando caracterizada a prestação de serviço por pessoa física, é vedado o aproveitamento de créditos, ainda que tais despesas estejam vinculadas à atividade-fim da empresa.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, "c", CTN. APLICAÇÃO. Cabe reduzir a multa qualificada ao percentual de 150%, na forma da legislação superveniente, ante o anterior patamar de 225% vigente à época dos fatos (parágrafo 1º, VII, do art. 44 da Lei 9430/96)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para limitar a multa qualificada ao percentual de 100%, nos termos da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, conferida pela Lei nº 14.689/2023, aplicável retroativamente conforme o artigo 106, inciso II, alínea “b”, do CTN.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi (substituto [a] integral), Rafael Luiz Bueno da Cunha (substituto [a] integral, Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente) Ausente (s) o conselheiro (a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, substituído (a) pelo (a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi.

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata o presente caso, de impugnação contra autuações lavradas contra VLB ENGENHARIA LTDA relativas à Contribuição para o PIS e à Cofins referentes aos anos-calendário 2012 e 2013, por créditos indevidamente descontados: TIPO OBRIGAÇÃO DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO VALOR TOTAL AI PRINCIPAL CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP 558.193,17 AI PRINCIPAL COFINS 2.571.072,81 DOS FATOS VERIFICADOS PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. A presente ação fiscal, além de verificar as bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, também procedeu à auditoria das contribuições previdenciárias e das contribuições para outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações dos segurados, nos anos-calendário de 2012 e 2013. Foi constatado que o sujeito passivo remunerou diversos segurados por intermédio de empresas interpostas, sendo autuado nos processos nº 15504.730908/2017-02 e 15504.730909/2017-49, lavrados nesta ação fiscal. Os fundamentos e as descrições das condutas infracionais estão expostos nos respectivos Termos de Verificação Fiscal - TVF lavrados naqueles

processos, cujas cópias estão em anexo ao presente processo. De acordo com a auditoria fiscal previdenciária, realizada concomitantemente neste procedimento, constatou-se 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. Houve a constatação de que o sujeito passivo remunerou segurados empregados, por intermédio de empresas interpostas.

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, empresa que compõe grupo econômico de fato com o sujeito passivo, 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. O anexo 1 - DADOS DE EMPRESAS INTERPOSTAS relaciona as empresas interpostas e os respectivos dados que constam no cadastro do CNPJ de cada uma das empresas, bem como os dados dos sócios ou titulares respectivos. Foram examinados 128 (cento e vinte e oito) contratos de prestação de serviços e aditivos firmados com as empresas relacionadas no anexo 1. 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, cuja média mensal, na grande maioria dos contratos, foi equivalente à jornada mensal de um trabalhador. Ainda de acordo com a auditoria fiscal previdenciária realizada, ficou demonstrado que houve a lavratura de Termo de Ajustamento de Conduta – TAC entre o MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO DO PARANÁ e VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA, empresa que compõe grupo econômico de fato com o sujeito passivo, para sanar irregularidades na contratação de empregados por intermédio de empresas. Em função deste TAC foram contratados por VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA diversos sócios e vários titulares das empresas relacionadas no anexo 1, como empregados, fato que reforçou o entendimento de que houve a contratação irregular de empregados por parte do sujeito passivo. Em complemento, são discriminados nos quadros abaixo os sócios e titulares de empresas interpostas, existentes no período fiscalizado de 2012 a 2013, que foram admitidos em função do referido Termo de Ajustamento de Conduta, conforme consulta feita pelo Fisco ao banco de dados da GFIP: (...) . Além disso, verificou-se a existência do processo trabalhista nº 17220-2012- 003-09-00-4, da 3ª Vara da Justiça do Trabalho de Curitiba-PR, proposto por titular de empresa individual, no qual foi reconhecido o vínculo empregatício entre a reclamante ROSICLER BARRACA PALHANO e VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA. Em vista do TAC firmado com o MINISTÉRIO

PÚBLICO DO TRABALHO e o processo trabalhista acima citados, assim se pronunciou o relator do voto que embasou o Acórdão nº 10-57.456 – 7ª Turma – DRJ/POA, que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo à autuação anterior: (...) Em pesquisa efetuada nas redes de relacionamento profissional LINKEDIN e ESCAVADOR na internet verificou-se que diversos sócios e titulares de empresas relacionadas no Anexo 1, as quais prestaram serviços exclusivamente para VLB ENGENHARIA LTDA, declararam possuir vínculo de trabalho pessoal com a empresa ora fiscalizada. Cópias das telas capturadas nessas redes profissionais estão anexas ao processo. O quadro a seguir discrimina, por nome, as empresas e respectivos sócios/titulares, junto com a declaração de vínculo feita por cada um dos mesmos, em relação à VLB ENGENHARIA LTDA, nas redes de relacionamento LINKEDIN / ESCAVADOR: (...). Foi constatado 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. Foram examinadas as faturas da apólice de seguro de vida, contratado junto a MAPFRE / VIDA SEGURADORA LTDA, contrato nº 16.881 –apólice nº 0005/93/000200086, no período fiscalizado de 2012 a 2013, as quais foram apresentadas ao fisco e cujas cópias encontram-se em anexo ao processo. A apólice do seguro de vida contratado abarca também os empregados regulares e possui valores de cobertura idênticos, tanto para os sócios / titulares das empresas, quanto para os empregados do sujeito passivo. O quadro abaixo discrimina, por empresa, o nome do sócio e/ou titular e sua participação no capital social, demonstrando que apenas sócios que detinham maior participação e capacitação técnica foram beneficiados. DA VERIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS/PASEP E DA COFINS, NO REGIME NÃO CUMULATIVO, NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2012 E 2013 Segundo a autoridade tributária, a ação fiscal visou verificar créditos de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins, decorrentes da contratação de serviços utilizados como insumos, informados em Dacons mensais relativos ao período em análise. DA VERIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS A SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS, RELATIVOS AO PIS/PASEP E À COFINS, INFORMADOS NA LINHA 03 DAS FICHAS 06A E 16A DOS DACON 22. Os créditos da não-cumulatividade relativos aos serviços utilizados como insumos, referentes ao PIS/PASEP, foram tratados no art. 3º da Lei no 10.637, de 2002 (e alterações posteriores), abaixo transcrito: Os créditos da não-cumulatividade relativos aos serviços utilizados como insumos, referentes ao PIS/PASEP, foram tratados no art. 3º da Lei no 10.637, de 2002 (e alterações posteriores), abaixo transcrito: Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - ... II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004). Essas disposições legais foram

regulamentadas pela Instrução Normativa - IN SRF nº 247, de 2002, alterada posteriormente pelas IN SRF no 358, de 2003, nº 464, de 2004, e nº 1285, de 2012, em seu artigo 66, que assim dispôs: Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: I – das aquisições efetuadas no mês: (...) b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003) b.1) ... b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003) (...) § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003) I – ... II – utilizados na prestação de serviços: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003) a) ... b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003). Da mesma forma, os créditos da não-cumulatividade, relativos à COFINS, foram tratados pelo art. 3º da Lei no 10.833, de 2003 (e alterações posteriores), abaixo transcrito: Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - ... II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004). Essas disposições legais foram regulamentadas pela Instrução Normativa - IN SRF nº 404, de 2004, que assim dispôs: Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: I - das aquisições efetuadas no mês: a) ... b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços; (...) § 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: I - ... II - utilizados na prestação de serviços: a) ... b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. Foram verificadas nesta ação fiscal as bases de cálculo dos créditos relativos a serviços utilizados como insumos, informadas na linha 03 das fichas 06A – Apuração dos Créditos de PIS/PASEP – Aquisições no Mercado Interno, e 16A - Apuração dos Créditos de COFINS – Aquisições no Mercado Interno, dos DACON mensais transmitidos pelo contribuinte à RFB, em época própria. Para isso, foram examinados os arquivos digitais da EFD – CONTRIBUIÇÕES, transmitidos pelo sujeito passivo ao SPED, bem como os arquivos digitais dos DACON, também transmitidos ao banco de dados da RFB, relativos ao período fiscalizado de janeiro/2012 a dezembro/2013. Em verificação efetuada por MG JUIZ DE FORA DRJ constatou-se que os bancos de dados existentes nos arquivos digitais da EFD – CONTRIBUIÇÕES estão coerentes com os

bancos de dados existentes nos arquivos digitais da Escrituração Contábil Digital – ECD, também transmitida pelo sujeito passivo ao SPED. Em outras palavras, as notas fiscais escrituradas na EFD – CONTRIBUIÇÕES, que integraram a base de cálculo dos créditos, estão em consonância com os lançamentos contábeis do Livro Diário, não sendo constatadas discrepâncias de valores ou ausência de escrituração de notas fiscais, tanto na EFD–CONTRIBUIÇÕES, quanto na ECD. Portanto, foi constatado que o sujeito passivo se utilizou de créditos relativos ao PIS/PASEP e à COFINS, previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, incidentes sobre as aquisições de insumos relativos a serviços, tendo informado tais créditos nos DACON mensais, referentes ao período fiscalizado, bem como escriturou as notas fiscais das empresas prestadoras de serviços, que serviram de base de cálculo a esses créditos, na EFD – CONTRIBUIÇÕES.

28. O anexo 2 - DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - PIS/COFINS relaciona, por número e data de emissão da nota fiscal, os dados das empresas e os valores das notas fiscais que foram escrituradas pelo próprio sujeito passivo na EFD – CONTRIBUIÇÕES, como base de cálculo dos créditos, na aquisição de serviços utilizados como insumos. Para se verificar a exatidão dos valores das bases de cálculo dos créditos na aquisição de serviços utilizados como insumos, informados pelo sujeito passivo nos DACON mensais, na linha 03 das fichas 06A - PIS/PASEP e 16A – COFINS, procedeu-se ao cotejamento de tais dados com os valores das notas fiscais de serviços escrituradas pelo sujeito passivo como créditos do PIS e da COFINS, na EFD – CONTRIBUIÇÕES. O comparativo realizado resultou no anexo 3 – DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS – DACON X EFD - BASES DE CÁLCULO DE CRÉDITO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - PIS/COFINS, onde se constatou que existiram diferenças a maior entre os valores informados nos DACON mensais e os valores escriturados pelo sujeito passivo na EFD – CONTRIBUIÇÕES, nas competências janeiro/2012, fevereiro/2012, novembro/2012, março/2013, junho/2013, e outubro/2013 e a menor em novembro/2013. Nas demais competências do período fiscalizado, a base de cálculo dos créditos escriturada pelo sujeito passivo na EFD – CONTRIBUIÇÕES coincidiu com os valores da base de cálculo dos créditos lançados pelo mesmo nos DACON mensais.

DA APURAÇÃO DA GLOSA DE CRÉDITOS USUFRUIDOS PELO SUJEITO PASSIVO, RELATIVOS AO PIS/PASEP E À COFINS, NOS ANOS CALENDÁRIO DE 2012 E 2013

30. Por outro lado, foi constatado em auditoria fiscal previdenciária, realizada conjuntamente neste procedimento fiscal, que o sujeito passivo contratou diversos segurados empregados por intermédio de empresas interpostas, conforme já exposto nos itens 7 a 18, retro. O sujeito passivo foi autuado pelo não recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações apuradas desses segurados, sendo autuado nos processos nº 15504.730908/2017- 02 e 15504.730909/2017-49. . Em função disso, foi constatado que os pagamentos efetuados às empresas interpostas apuradas na auditoria fiscal previdenciária, no período janeiro/2012 a dezembro/2013, se

constituíram, na verdade, em remunerações pagas aos sócios e titulares das referidas empresas, por serviços prestados pelos mesmos, como empregados (pessoas físicas), ao sujeito passivo... (...). Assim, em exame às bases de cálculo dos créditos relativos às prestações de serviços utilizadas como insumos, informadas nos DACON mensais e na EFD – CONTRIBUIÇÕES, apurou-se que foram lançados, pelo sujeito passivo, os créditos relativos aos pagamentos pela prestação de serviços de diversas empresas interpostas, apuradas na auditoria fiscal previdenciária. Em virtude de tais pagamentos terem sido considerados como pagamentos a pessoas físicas (sócios e titulares de empresas interpostas) naquela auditoria, cabe a glosa dos referidos créditos relativos aos pagamentos feitos àquelas empresas, por existir vedação legal expressa nesse sentido, tanto para apuração do PIS/PASEP devido, quanto para a apuração da COFINS devida. Em relação ao PIS/PASEP, a vedação legal está expressa no parágrafo 2º, inciso I, do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, com as alterações da Lei nº 10.865, de 2004, que assim dispôs: Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004). A Instrução Normativa - IN SRF nº 247, de 2002, com alterações posteriores, que regulamentou a apuração do PIS/PASEP, também trouxe expressa aquela vedação legal, em seu artigo 66, parágrafo 1º, que assim dispôs: Art. 66. (...) § 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física. Em relação à COFINS, a vedação legal está expressa no parágrafo 2º, inciso I, do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações da Lei nº 10.865, de 2004, que assim dispôs: Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004). A Instrução Normativa - IN SRF nº 404, de 2004, que regulamentou a apuração da COFINS, também trouxe expressa aquela vedação legal, em seu artigo 8º, parágrafo 1º, que assim dispôs: Art. 8º (...) § 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física. Por consequência, foram glosadas das bases de cálculo dos créditos relativos a serviços utilizados como insumos, lançadas na linha 03 das fichas 06A e 16A dos DACON, as aquisições de insumos relativos aos serviços prestados pelas empresas interpostas relacionadas no anexo 1, por se constituírem, na verdade, em pagamentos efetuados a pessoas físicas, tendo em vista que há expressa vedação legal nesse sentido, tanto para a apuração do PIS/PASEP, quanto para apuração da COFINS. O anexo 4 - GLOSAS DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS APURADAS PELO FISCO - PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICAS, POR INTERMÉDIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS, discrimina, por competência, os dados das empresas interpostas e os pagamentos efetuados, por meio de nota fiscal, os quais foram glosados, por terem sido considerados pagamentos efetuados a pessoas físicas nesta ação fiscal. Em vista de existirem diferenças entre as bases de cálculo dos créditos na aquisição de serviços, utilizados como insumos, informados pelo sujeito passivo nos DACON mensais e as bases de cálculo apuradas na escrituração dos referidos créditos na EFD –CONTRIBUIÇÕES, conforme detalhado no item 29, retro, além de existirem

as glosas apuradas nesta ação fiscal e discriminadas no anexo 4, tornou-se necessário consolidar a apuração das diferenças, de modo a se apurar efetivamente o valor das glosas a serem lançadas. Nesse sentido, foi elaborado o anexo 5 - DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DE APURAÇÃO DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - PIS/COFINS, onde se consolidou, por competência, o valor do crédito dos serviços utilizados como insumos que foi efetivamente glosado, o qual resultou da aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo dos créditos glosados, que foi apurada nesta ação fiscal. Tal base de cálculo consistiu na soma das diferenças apontadas entre os valores de base de cálculo informados nos DACON e os apurados na EFD – CONTRIBUIÇÕES (discriminadas no anexo 3) e os valores das glosas relativas aos pagamentos realizados às pessoas físicas, por meio das empresas interpostas (discriminadas no anexo 4), apuradas mensalmente no período fiscalizado. (...) DO PERÍODO DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO 43. O crédito lançado nesta ação fiscal se refere ao período de janeiro/2012 a dezembro/2013. Para a aplicação do prazo decadencial, observou-se o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN: Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; Constatou-se que o sujeito passivo não efetuou qualquer pagamento antecipado referente às contribuições levantadas no presente procedimento fiscal. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA. Ficou comprovado, por toda a exposição feita nos itens anteriores, que o sujeito passivo simulou a contratação de diversas empresas para, na verdade, mascarar a contratação de vários segurados empregados. Houve, decerto, a concordância de ambas as partes, tanto do contratante (sujeito passivo), quanto dos contratados (empregados), para que tal simulação encobrisse o que, na verdade, seria o vínculo empregatício entre ambos. A consequência disso foi claramente ocultar os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o que levou ao não recolhimento de tais contribuições. Tal conduta do sujeito passivo já tinha sido constatada pelo Fisco, em autuação anterior, no período de 2009 a 2010. Não há que se falar em prática de erro fortuito ou engano, pois já havia sido constatada a prática reiterada da simulação na contratação de empregados desde aquele período. Além do mais, o sujeito passivo também se beneficiou, indevidamente, ao reduzir as contribuições devidas ao PIS/PASEP e à COFINS, se valendo da conduta de deduzir, como créditos daquelas contribuições, os valores dos pagamentos feitos às empresas interpostas, já que tais pagamentos foram considerados nesta ação fiscal como efetuados a segurados empregados (pessoas físicas). A dedução de pagamentos realizados a pessoas físicas, como créditos daquelas contribuições, possui vedação legal expressa. A prática reiterada da contratação de segurados por intermédio de empresas interpostas, de modo a evitar o pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais contratações, caracteriza a fraude, que está tipificada no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, que assim dispõe: Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou

parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Os tributos lançados, quando se verifica a situação acima descrita, são constituídos com multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme previsão contida no art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27.11.1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, que assim dispõe: Por fim, formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais. A interessada impugnou tempestivamente as exigências, através da petição de fls. 3822/3885. A ciência dos autos de infração ocorreu em 22/12/2017, por via postal, enquanto que a impugnação foi protocolizada em 16/01/2018. Em preliminar, a interessada suscita a nulidade da autuação em virtude de o processo ter sido formalizado apenas em 15/01/2018, como afirma, após 21 dias do início do prazo para impugnar. Alega, também em preliminar, a contribuinte alega a incompetência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para declarar vínculo empregatício, competência atribuída, conforme alega, somente à Justiça do Trabalho, e que apenas ao Ministério do Trabalho incumbe a fiscalização de normas trabalhistas. No Ordenamento Jurídico pátrio o instituto da desconsideração da personalidade jurídica encontra previsão no artigo 50 do Código Civil, que assim dispõe: Art. 50 - Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.” Como se verifica na aludida norma, a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica compete tão somente aos juízes, na esteira de processos judiciais. Não há previsão normativa no sentido de que autoridades administrativas, tais como Auditores da Receita Federal, tenham poderes para desconsiderar eles próprios a personalidade de pessoas jurídicas sob sua análise. (...) Pois bem, comprovada a incompetência da Receita Federal, cumpre-nos agora demonstrar que compete exclusivamente à Justiça do Trabalho a prerrogativa para desconsiderar os contratos e declarar vínculo empregatício. Com efeito, com o advento da Emenda Constitucional n. 45, em 08/12/2005, a competência foi ampliada, de acordo com o art. 114, para julgar “outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, na forma da lei”. A alteração ocorrida foi notável e repercutiu de forma sensível ao presente caso, uma vez que ampliou a competência da Justiça Laboral, que se concentrava principalmente na relação de emprego, passando a dirimir conflitos também do gênero relação de trabalho. Neste diapasão é de bom alvitre lembrar que a Consolidação das Leis do trabalho determina de forma expressa que cabe ao Auditor do Trabalho fiscalizar as normas trabalhistas, sendo expresso em seu artigo 626 que: Art. 626 - Incumbe às autoridades competentes do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, ou àquelas que exerçam funções delegadas, a fiscalização do fiel cumprimento das normas de proteção ao trabalho. Ainda em preliminar, a ocorrência de decadência

para constituição do crédito tributário em relação ao período compreendido entre janeiro de 2012 e dezembro de 2012. Nesse contexto, ainda que se considerasse ser aplicável ao presente caso o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, como pretende a autoridade fiscal, o que se admite apenas por argumentar, como mais bem explicitado adiante, tem-se por decaído o período compreendido entre janeiro 2012 a dezembro 2012. Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação são aqueles em que a lei atribui ao sujeito passivo a obrigação de calcular o montante devido, e efetuar o pagamento do tributo, sem prévia atividade da autoridade administrativa, devendo o pagamento ser homologado pela Fazenda em cinco anos, a contar do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN), sob pena de homologação tácita. Assim, a Fazenda possui o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar expressamente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, ou discordar do mesmo. Se assim não o fizer, consuma-se a homologação tácita. Os tributos em questão, Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, são sujeitos ao lançamento por homologação, fato este incontroverso, devendo, portanto, ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN. (...). Vale ressaltar que a d. fiscalização nem alegou e muito menos 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. Assim, tornase inconteste a aplicação do art. 150, §4º do mesmo diploma legal e, por consequência, a decadência parcial do crédito tributário objeto do presente PTA. Ao final da preliminar alega ausência de indicação, por parte da autoridade tributária, de fundamentação legal para afastar as personalidades jurídicas. No presente caso, a auditoria fiscal deixou de indicar o dispositivo legal que aplicou para desconsiderar as pessoas jurídicas e presumir o vínculo de emprego entre os sócios destas e a Impugnante. Essa omissão gera nulidade absoluta do lançamento tributário, por inobservância expressa de dispositivo legal, que tem como consequência a dificuldade do contribuinte se defender adequadamente. Quanto o mérito, a interessada alega: IV.1 - Do Grupo Econômico – Responsabilidade Solidária – Confusão entre Empresas de um mesmo Grupo. Como relatado, a auditoria fiscal considerou a Impugnante (VLB Engenharia Ltda.) e a VLB Engenharia e Consultoria Ltda. (doravante denominada apenas de VLB Consultoria), como empresas de um mesmo grupo econômico e, consequentemente, imputou a responsabilidade tributária solidária. A VLB Engenharia Ltda. (Impugnante) foi constituída em 1993, e quando do início do período fiscalizado (2012), possuía a seguinte composição societária: A Impugnante inaugurou filial em 2003 com o objetivo específico de atender a um importante cliente e parceiro em vários projetos, que inclusive tinha sede MG JUIZ DE FORA no mesmo edifício da filial, à época. Ocorre que os sócios da Impugnante perceberam que seria inviável a manutenção da filial, especialmente por se tratar de serviço técnico, ou seja, sem uma gestão próxima das atividades não seria possível desenvolvê-las. Como todos os sócios residiam em Belo Horizonte, a solução encontrada foi convidar outros renomados engenheiros além dos sócios fundadores (Srs. José Bernardino Botelho; José Henrique Rodrigues

Lopes; e Nathanael Villela de Ávila) para formar nova sociedade para a condução dos trabalhos. A nova sociedade, VLB Engenharia e Consultoria Ltda., foi constituída em 2008, tendo, à época da sua fundação os sócios: Bruno Luiz Castro Martins; José Bernardino Botelho; José Henrique Rodrigues Lopes; Leonardo Lima Lopes; Marcelo Miranda Botelho; Marcelo Rossi Campos; Nathanael Villela de Ávila. Não se discute, 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. (...) Assim, é certo e demonstrado nos autos que a 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. (...) IV.2 – Da Regularidade da Contratação de Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços Da natureza da Sociedade Simples 101 - Sustenta o i. Fiscal, que as sociedades prestadoras de serviço não possuíam empregados, sendo os serviços prestados diretamente pelos sócios destas. Tal fato, apesar de não existir provas nos autos de que os prestadores de serviço não se valiam da colaboração de outros profissionais autônomos ou outras empresas subcontratadas, ou seja, que o serviço era prestado exclusivamente pelo sócio, é da essência da sociedade simples, não podendo ser diferente. (...). A caracterização da sociedade simples está vinculada ao desempenho de atividade intelectual, no caso em tela de objeto científico, pautada pela ciência exata de engenharia. Os ensinamentos do Professor Arnaldo Rizzardo esclarecem bem a matéria: (...) IV.3 – Inaplicabilidade da norma geral ante elisiva prevista no art. 116 do CTN – ausência de regulamentação por lei ordinária e de seus pressupostos, caso se considerasse existentes (...). Verifica-se que a d. Fiscalização ao desconsiderar os negócios jurídicos realizados pela Impugnante com as empresas contratadas, apesar de não indicar a fundamentação legal, como já destacado em sede de preliminar de nulidade por ausência de indicação da fundamentação legal, acabou por aplicar a disposição prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN, ainda que não tenha expressamente feito referência ao mesmo: (...) Ocorre que a intitulada norma geral ante elisiva não poderia ser aplicada, uma vez que os procedimentos necessários para sua utilização não foram regulamentados por lei ordinária, conforme determina o artigo 116 do CTN. Desta forma, inexistindo lei ordinária regulamentando o referido instituto, é vedado aos agentes públicos sua aplicação com o objetivo de desconsiderar negócios jurídicos válidos, mesmo que de forma oculta como no presente caso. (...) IV.4 – Inaplicabilidade Do Art. 149, VII Do CTN - Ausência De Provas Acerca Da Existência De Simulação. Estando afastada a possibilidade de aplicação do art. 116 do CTN, como demonstrou-se acima, a única alternativa disponível para a fiscalização desconsiderar os negócios realizados pela Impugnante e as pessoas jurídicas que lhe prestam serviços, seria pela alegação de simulação, com aplicação do art. 149, VII, do CTN, apesar de, como dito, nenhum dispositivo ter sido indicado pela fiscalização gerando a nulidade do lançamento como alegado

em sede de preliminar. Restou demonstrado até aqui que a presente autuação está totalmente amparada em meras presunções e interpretações equivocadas da legislação. Concluiu, sem qualquer lastro probatório, que a Impugnante, através de interposição de pessoas jurídicas, encobriu relações trabalhistas com objetivo de evitar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias. (...). Não há elementos que caracterizem falsidade dos contratos, sendo importante frisar que em momento algum a d. Fiscalização aduz que os serviços efetivamente contratados não foram prestados ou teriam natureza diversa. A d. Fiscalização reconhece que os serviços prestados se relacionam com os serviços de engenharia técnicos. (...) IV.5 – Da Utilização Abusiva pela Auditoria Fiscal de Presunções Hominis Frente ao Princípio da Legalidade como Direcionador da Atividade Administrativa (vinculada). O princípio da legalidade é direcionador do Estado de Direito, sendo tratado no texto constitucional de forma pormenorizada, como se depreende do art. 5º, caput e inciso II, como da liberdade do cidadão, do art. 37, caput, como direcionador da atividade administrativa, e como limitador do poder de tributar no art. 150, inciso I. (...) IV.5.1 – Da Necessidade de Identificação dos Requisitos do Vínculo Empregatício “Caso a Caso” (Identificação do Fato Gerador). Como afirmado pela fiscalização, “a verificação da realidade fática da prestação de serviço se sobrepõe a qualquer denominação ou mesmo declaração das partes”, sendo que “esta análise é determinante para a caracterização da relação laboral”. O ônus de produzir as provas de existência do vínculo de emprego é da fiscalização como se argumenta no próprio relatório que instrui os dois outros processos decorrentes do MPF em questão. A Auditoria Fiscal entendeu estarem presentes os requisitos caracterizadores da relação de emprego do art. 2º e 3º da CLT, enumerados como pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica. Em seguida descreve de forma genérica como os serviços contratados pela Impugnante se enquadrariam nos conceitos trazidos aos autos. Os próprios conceitos utilizados pela fiscalização são parciais e procuram dirigir a uma conclusão que lhe favoreça. Transcreve-se: 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. (...). Conforme explicitado pelo próprios Auditores, tratando-se o caso da verificação da relação de emprego entre as pessoas físicas, representantes legais das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, e a Impugnante, tomadora dos serviços, é essencial a comprovação dos requisitos da condição de empregado. Todavia, a relação a ser verificada é individualizada, ou seja, deve ser confirmada a relação de emprego entre cada

pessoa física, supostamente empregada, e a Impugnante, supostamente empregadora. (...) IV.6 – Inexistência De Relação De Emprego 149 - O Professor Arnaldo Sússekind afirma que³ Contrato de Emprego é: "(...) tendo em conta o disposto nos arts. 2º e 3º da CLT, o contrato individual de trabalho pode ser definido como o negócio jurídico em virtude do qual um trabalhador obriga-se a prestar pessoalmente serviços não eventuais a uma pessoa física ou jurídica, subordinado ao seu poder de comando, dele recebendo os salários ajustados." 150 - Clara e evidente é, pois, a diferenciação entre relação de emprego e relação de trabalho. Aliás, a diferença é tão patente que a própria competência da justiça especializada foi ampliada, com a Emenda Constitucional n. 45 de 2004, passando a abranger não só as relações de emprego como também as relações de trabalho⁴, conforme já tratado nessa peça. Se diferente não fosse, a Constituição não precisaria ter sido alterada. No caso em discussão, se muito, houve a relação de trabalho entre todas as Pessoas Jurídicas relacionadas e a Impugnante, nunca a relação de emprego entre seus sócios e a Autuada. Data vênia, a realidade dos fatos não é aquela apresentada no Auto de Infração. Jamais houve pagamento de salários através de interpostas pessoas. Jamais a Autuada contratou as pessoas físicas, mas sim as Pessoas Jurídicas, especializadas em cada tipo de serviço de que eventualmente necessitava a Impugnante. Não há também que se falar em pessoalidade, subordinação, nem na hipótese da não eventualidade no caso prático. Conforme será demonstrado, não se encontram presentes, nas relações entre a Autuada e seus fornecedores, os requisitos necessários à configuração da relação de emprego, cuja consequência se vislumbra no presente Auto. Assim, um a um dos requisitos essenciais para a formação da relação de emprego serão discutidos e detalhados, de acordo com as circunstâncias específicas do caso concreto, não se visualizando nenhum destes requisitos

IV.6.1 - Da inexistência de serviço prestado por pessoa física e pessoalidade. Como cediço, enquanto ficção admitida pelo Direito as pessoas jurídicas são entidades imateriais, que não têm existência fática. Por isso, no plano material, sempre assumirão obrigações através dos "atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo" e as cumprirão através das pessoas físicas a elas vinculadas das mais diversas formas possíveis previstas na Lei. Ou seja, as pessoas jurídicas sempre se farão presentes no mundo dos fatos mediante pessoas físicas. Estas circunstâncias, entretanto, não têm o poder de atribuir juridicamente à pessoa física os atos praticados por ela em nome da pessoa jurídica. Admitir o contrário seria o mesmo que inviabilizar o próprio instituto da "pessoa jurídica" e tornar letra morta o artigo 40 e seguintes do Código Civil. 155 - É nesse grave erro de entendimento do Direito que incorreu o Auditor Fiscal em todo o processo de Fiscalização. Para os Auditores era dispensável a existência da pessoa jurídica na execução dos trabalhos contratados pela Impugnante. Ainda que fosse dispensável, não se pode considerar ilícito ou mesmo abuso de personalidade e simulação. Para os sócios que, nos termos da Constituição e do Código Civil, constituíram as pessoas jurídicas e para ela firmaram contratos, a sua existência não era e não é dispensável. É nítido, assim, o desprezo à autonomia da vontade e

liberdade de contratar perpetrado pela Fiscalização, como já destacado nessa peça. Os Auditores Fiscais enxergam limitações à liberdade de organização profissional e econômica em sociedades onde elas não existem. 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. Não há qualquer limitação legal no sentido de que tais profissionais possam associar-se em pessoas jurídicas prestadoras de serviços e exercer sua atividade econômica nelas, prestando serviços. Ao revés, trata-se, no caso de sociedades simples e uniprofissionais de requisito legal para tais classificações, como também visto acima. Aliás, prescreve o 981 do Código Civil “celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”. Quanto ao seguros contratados em nome dos prestadores, alega: No entanto, o simples exame dos documentos da seguradora é suficiente para verificar que os beneficiários podem tanto ser empregados quanto pessoas físicas que possam estar em contato com a Impugnante sob a égide de contratos de prestação de serviços. O seguro de saúde sim, é benefício exclusivo dos empregados, razão porque não foi ofertado aos prestadores de serviço; contudo, tal elemento diferenciador sequer foi mencionado pela fiscalização, além de também não se constituir em requisito extrínseco à relação de emprego. (...) IV.6.2 – Inexistência de Não-Eventualidade. Afirma a auditoria fiscal que a não eventualidade está configurada pela habitualidade da prestação dos serviços, o que se comprova através da emissão de notas fiscais mensais pelas prestadoras de serviço devidamente registradas no livro razão da Impugnante. Equivocam-se os i. Auditores. As notas fiscais não são suficientes para a prova de habitualidade e não eventualidade, uma vez que tais elementos, por si só, não eliminam outras características da relação Impugnante-contratadas que apontam para a não eventualidade. Ora, considerando que interessava à Impugnante o resultado da prestação de serviços e não a própria prestação, bem como considerando a autonomia das contratadas, que realizam suas atividades em locais outros, que não o estabelecimento da Impugnante, estas, dentro do período mensal da medição, poderiam perfeitamente realizar os serviços aos poucos, de forma descontinuada ou até mesmo num único dia, da forma como bem entendessem. Ademais, poderiam muito bem dedicar os demais horários livres a atender outros clientes. (...). Não existe, outrossim, o alegado pré-ajuste de horas de trabalho que alcançariam uma média diária de 8 (oito) horas, equivalente a carga de trabalho habitual dos empregados. A d. fiscalização realizou uma média de horas contratadas, envolvendo diferentes prestadores de serviço, para alcançar a suposta média de 8 horas diárias. Por obvio, não podem ser confundidas as horas trabalhadas por um prestador com as executadas por outro, assim, se cada prestador tem prévia contratação de um número determinado de horas, essa delimitação não se confunde com as pactuações de outros prestadores, sendo certo que a mera diferença de horas estimadas de cada prestador já demonstra que os mesmos não estão sujeitos ao mesmo regime,

muito menos, ao regime de empregados. (...) IV.6.3 – Inexistência de Subordinação. Além de não existir os requisitos anteriores, a subordinação também não se verifica no caso em pauta. Conforme preceitua o I. doutrinador Mauricio Godinho, a subordinação vai atuar sobre “o modo de realização da prestação e não sobre a pessoa do trabalhador”. Na subordinação o empregado se deixa ser dirigido e guiado pelo empregador, através do poder diretivo. 177 - Pertinente lembrar que a obrigação de se atender a demandas, pedidos, solicitações, requerimentos, determinações e requisições é situação comum a um número de relações jurídicas, seja ela cível, trabalhista, tributária ou mesmo pessoal. Determinações, dentro de certos limites sempre ocorrem. O empregado deve cumprir as ordens do empregador. O contribuinte deve cumprir com as obrigações que lhe são impostas pelo fisco. Os cônjuges devem obrigações recíprocas um com relação ao outro. Um prestador de serviços tem deveres contratuais para com seu tomador. O cliente em relação ao fabricante. (...). No caso em pauta, as demandas que são 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, como quer defender a fiscalização. Caso contrário, restaria inviabilizada toda e qualquer prestação de serviço, afinal todo contrato de prestação de serviço tem que ter obrigações, afinal prestação de serviço é uma obrigação de fazer, que precisa ser delimitada. A Impugnante não dirige nenhuma das suas fornecedoras de serviços. Todos aqueles que são contratados pela Autuada têm a liberdade de realizar as atividades em tempo e modo que melhor lhes aprouver, havendo como únicos requisitos: a entrega dos trabalhos produzidos, com a qualidade mínima exigida e entregues no tempo aprazado. (...) Também não há que se falar em subordinação econômica sob o argumento de que a remuneração ocorre mensalmente na forma prevista em contrato. O pagamento mensal não caracteriza uma imprescindibilidade da remuneração para sobrevivência dos sócios dos Prestadores de Serviços. O pagamento mensal, diga-se, é feito às Pessoas Jurídicas, o que significa que os valores não serão necessariamente repassados aos seus sócios. Antes do repasse, se houver, necessário se faz o pagamento de todas as despesas corporativas, para que o lucro se, existente, sirva para a distribuição. Lembre-se do caso das sociedades de advogados. (...) IV.6.4 – Inexistência de Onerosidade. Não bastasse a demonstração de inexistência de todos os requisitos anteriormente mencionados, também não vislumbra, no presente caso, o requisito da onerosidade na forma pretendida pela autoridade fiscal. O pagamento de honorários ocorre de fato. Porém se trata da contraprestação à empreitada realizada pela pessoa jurídica contratada, cujas especificações de escopo e forma de cobrança são acordadas quando da solicitação da empreitada, ficando posteriormente registrado nas medições realizadas. A remuneração dos prestadores de serviço está vinculada ao objeto contratado, envolvendo, normalmente, a elaboração de projetos específicos para obras específicas. Contudo, como os trabalhos podem se estender por vários meses, natural que as partes fixem uma forma de medição dos serviços

executados, que, no caso dos autos, foi a medição de horas de trabalho. As horas totais para a realização da empreitada são estimadas e, mensalmente, o prestador de serviço apresenta medição das mesmas, gerando faturamentos parciais. Caso as horas trabalhas sejam insuficientes para a execução dos serviços ou superestimadas, não afeta o preço total contratado, uma vez que o importante é o resultado alcançado, o projeto. Diferentemente, a relação de emprego está diretamente vinculada ao tempo em que o empregado fica à disposição do empregador, sendo irrelevante para a sua remuneração o resultado efetivamente alcançado. Ou seja, a relação de emprego é vinculada ao meio para se atingir o resultado, enquanto as prestações de serviço contratadas pela Impugnante estão atreladas ao resultado pretendido, mensurado no fato tempo. (...) IV. 7 - Do Efeito Confiscatório da Penalidade Aplicada – Violação ao Art. 150, IV da CRFB 199 - Na eventualidade da manutenção dos lançamentos, com o consequente reconhecimento de vínculo de emprego e, ato contínuo, da ilegitimidade de utilização dos créditos, passa-se a discorrer sobre a multa aplicada no percentual de 150%, a qual não merece prosperar. Senão vejamos. (...). O princípio do não confisco está previsto no art. 150, IV da Constituição Federal. Da Inaplicabilidade da Multa Qualificada 207 - Ainda que se entenda pela inaplicabilidade do percentual de 20%, deve o lançamento ser julgado parcialmente procedente para fins de se reconhecer a aplicação da multa limitada a 75%, como se passa a expor. (...) Para a caracterização de determinada conduta como fraude, portanto, não basta a demonstração de que a mesma acarretou a não incidência de determinado tributo e seu consequente não recolhimento, sendo imprescindível a prova de que teve dolo na conduta do sujeito passivo. Não obstante a clareza da exigência, não cuidou a fiscalização de se desincumbir do ônus de demonstrar a conduta dolosa do sujeito passivo, 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. (...) IV. 9 - Da dedutibilidade das contribuições pagas pelos sócios das pessoas jurídicas, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização constatou que a Impugnante se utilizou de créditos relativos ao PIS/PASEP e COFINS sobre as aquisições de insumos relativos a serviços. Em relação aos créditos relativos aos pagamentos das empresas tidas por interpostas, a fiscalização entendeu pela glosa dos mesmos, tendo em vista que afirmação de que se tratava de contratação de segurados empregados. Isso porque, nos termos dos artigos 3, §2º, I, da Lei n. 10.637/02 e 3º, §2º, I, da Lei n. 10.833/03, não dará direito a crédito o valor de mão de obra pago à pessoa física. Ocorre que, ao assim proceder, a fiscalização, inevitavelmente, desconsiderou a personalidade jurídicas das empresas prestadoras de serviços, o que, como já afirmado, não está na sua esfera de competência. Ao final, pede: (i) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade da notificação de lançamento, haja vista a indisponibilidade do processo no sistema da Receita Federal, e ato contínuo, seja expedida nova notificação de lançamento para fins de constituição do crédito tributário. Caso se entenda não ser o caso de nulidade da notificação, seja considerado para efeito de julgamento

da legalidade do lançamento o estado do processo quando da notificação que aperfeiçoou o ato administrativo, ou seja, sem os documentos juntados pela fiscalização posteriormente. Sucessivamente, requer seja devolvido ao contribuinte o prazo de impugnação de 30 dias, para que possa usufruir de seu direito à ampla defesa; (ii) Ainda em sede de preliminar, seja reconhecida a incompetência dos Auditores da Receita Federal para desconsideração da personalidade jurídica e/ou o reconhecimento de vínculo de emprego; (iii) Seja reconhecida a decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro 2012 a novembro de 2012, caso se entenda como válida a notificação recebida no dia 22/12/2017; (iv) No mérito, seja reconhecida a regularidade das contratações de prestação de serviço e a ausência de provas dos elementos que caracterizem vínculo empregatício entre a Impugnante e os sócios das pessoas jurídicas que lhe prestam serviços e, por consequência, a legitimidade da utilização dos créditos de PIS/COFINS decorrentes da contratação de serviços de terceiros. (v) Seja reconhecido o efeito confiscatório da penalidade aplicada, reduzindo-a para o percentual de 20%. Subsidiariamente, seja multa de ofício limitada ao percentual de 75%, dada a inexistência de pressuposto para sua incidência qualificada. (vi) Por fim, seja o lançamento tributário revisto a fim de que sejam deduzidos da autuação os valores das contribuições recolhidas pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviço, para as quais houve reconhecimento de vínculo, evitando-se, com isso, o ônus indevidamente suportado pela Impugnante, já que a única receita tributável é aquela recebida dos clientes da Impugnante, o que faz com que seja indevido o recolhimento feito pelas pessoas jurídicas subcontratadas. Em função da preliminar de nulidade suscitada sob alegação de não acesso aos autos do processo administrativo tributário após a ciência dos autos de infração lavrados contra a interessada, entendemos por bem conceder novo prazo para defesa, o que foi feito por meio do Despacho de Diligência nº 16, de 20 de setembro de 2018, que reabriu prazo de 30 dias para nova manifestação da interessada, caso a mesma entendesse necessária. Devidamente intimada sobre o referido Despacho de Diligência, a impugnante alega que, apesar da reabertura do prazo por parte de demanda desta DRJ, uma vez que já havia solicitado dilação de prazo quando da ciência da autuação, tal reabertura não deve ser entendida como um saneamento, mas como uma "nova notificação do lançamento". E suscita sua nulidade e a consequente decadência da constituição de todo o crédito tributário lançado de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

I- Tempestividade

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por VLB Engenharia Ltda. em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que decidiu pela manutenção do lançamento fiscal relativo à apuração de supostos créditos indevidamente apropriados a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013.

II- Das preliminares

II.1-Da nulidade da notificação de lançamento

A Recorrente alega nulidade da autuação fiscal em razão da impossibilidade de acesso ao e-Processo, via e-CAC, diante da ausência de formalização do processo por 21 dias após a ciência da autuação.

Ocorre que, considerando que a autuada já havia sido objeto de autuação sob os mesmos fundamentos, no âmbito do processo administrativo nº 15504.730478/2014-78, a Fiscalização, com o intuito de afastar qualquer alegação de cerceamento de defesa, optou por reabrir o prazo para manifestação.

Nesse sentido, foi lavrado o Despacho de Diligência nº 16, de 20 de setembro de 2018, por meio do qual se determinou a reabertura do prazo para eventual complementação da petição original apresentada pela Recorrente.

Verifica-se, assim, que não houve qualquer prejuízo à defesa da contribuinte, a qual protocolou tempestivamente sua impugnação, na qual refutou todos os fundamentos da autuação. Ressalte-se que, mesmo na hipótese de eventual falha formal na primeira notificação, esta foi sanada com a reabertura do prazo e nova notificação, reforçando — e não afastando — as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Dessa forma, não prospera a alegação de nulidade da notificação, seja em relação àquela realizada no momento da apresentação da petição original, seja quanto à subsequente notificação decorrente da diligência fiscal, inexistindo qualquer violação ao devido processo legal.

II. 2- Incompetência da secretaria da Receita Federal do Brasil para declarar vínculo empregatício

Diferentemente do que sustenta a Recorrente, a controvérsia dos autos não diz respeito à caracterização de vínculo empregatício nos termos do artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), instituto próprio do Direito do Trabalho. Trata-se, na verdade, da identificação de efeitos tributários decorrentes da contratação de mão de obra de pessoa física, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Nos termos dos artigos 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN), bem como do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999, compete à autoridade fiscal identificar a

real natureza dos fatos geradores das contribuições, ainda que isso implique reconhecer que determinados prestadores de serviço, formalmente vinculados a empresas interpostas, configuram, para fins exclusivamente tributários, mão de obra contratada diretamente pela Recorrente.

Tal atuação não configura invasão da competência da Justiça do Trabalho, tampouco usurpação das atribuições dos Auditores Fiscais do Trabalho, tratando-se de exercício legítimo da função de lançamento do crédito tributário, pautada pela busca da verdade material e pela efetividade da legislação tributária.

Portanto, não se verifica qualquer ofensa à Constituição, sendo regular e legal a atuação da Fiscalização ao desconsiderar formas contratuais artificiais e apurar a verdadeira relação jurídica para fins tributários.

II. 3- Da decadência

Visto que os fatos geradores das contribuições objeto do lançamento em epígrafe ocorreram nas competências compreendidas entre janeiro de 2012 e dezembro de 2013, aplica-se, para a contagem do prazo decadencial, a regra prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo a qual o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se “após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Ressalte-se que a notificação original válida foi realizada em dezembro de 2017, portanto antes do decurso do prazo decadencial em relação a todo o período abrangido pelo lançamento. Assim, não há que se falar em decadência da constituição do crédito tributário referente às competências de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

II. 4- Da ausência da indicação de fundamento legal

Os argumentos da Recorrente quanto à suposta ausência de indicação do dispositivo legal que teria fundamentado a desconsideração das pessoas jurídicas e presumido vínculo empregatício entre seus sócios e a impugnante não merecem acolhimento.

Não se trata, no caso concreto, de desconsideração formal das empresas consideradas interpostas, mas, sim, da constatação fática de que o real e efetivo tomador dos serviços prestados pelos trabalhadores, ainda que contratados por meio dessas pessoas jurídicas, foi a própria Recorrente.

Essa conclusão decorre da análise circunstanciada dos elementos constantes no Termo de Verificação Fiscal, especialmente nos parágrafos 10 a 16, às fls. 26 a 29 dos autos, onde se demonstra de forma fundamentada a natureza da prestação dos serviços e a relação direta existente entre os prestadores e a tomadora.

III. Mérito

Quanto às alegações da Recorrente constantes dos itens III.1 – Do grupo econômico e da solidariedade, III.2 – Da descaracterização do vínculo laboral, III.3 – Da inexistência de não eventualidade, III.4 – Da onerosidade, e III.5 – Da inexistência de subordinação, adoto integralmente o entendimento exarado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), o qual transcrevo a seguir:

“Do grupo econômico e da solidariedade O impugnante afirma não discutir a caracterização do grupo econômico em si, mas sim a desconconsideração, pela autoridade fiscal, do fato de que se tratam, em verdade, de duas empresas distintas: VLB ENGENHARIA e VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA. Diz que tanto o Termo de Ajuste de Conduta quanto a reclamatória trabalhista citados pela Auditoria levaram em consideração a realidade constatada na VLB CONSULTORIA, e que por isso não podem ser considerados como prova dos fatos relativos ao Impugnante. Ocorre que, conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal, foi constatado na 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, sendo que algumas também apresentaram faturamento concomitante para VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA, integrante do mesmo grupo econômico, no mesmo período. Além disso, conforme se pode observar nos contratos e notas fiscais de prestação de serviços juntados aos autos (fls. [447] e seguintes) a contratante era a VLB ENGENHARIA LTDA, 70.952.106/0001-70, o que vai de encontro à contestação do Impugnante. Por outro lado, vale esclarecer que o TAC e as reclamatórias trabalhistas citadas pela Auditoria, relativas a VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA constituem mais indícios da prática da contratação de empregados por meio de pessoas jurídicas, pelas empresas do grupo, tendo sido, no entanto, indicado no Termo de Verificação Fiscal ([item 12]), todos os demais elementos de prova considerados para tal caracterização, extensamente descritos.

De qualquer forma, em sendo caracterizada a existência de grupo econômico, o que é admitido pelo Impugnante, não há dúvida quanto à existência de solidariedade das empresas em relação as contribuições previdenciárias, em razão do disposto no art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, a qual, por força do disposto no art. 1242 do Código Tributário Nacional (CTN), não comporta benefício de ordem: Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:(Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93): IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; Nesse sentido, cabe observar que a solidariedade fixada na legislação previdenciária em relação ao grupo econômico é bastante ampla, abrangendo todas as obrigações das empresas ali impostas. Assim, basta uma das componentes do grupo não cumprir as obrigações previdenciárias, para todas assumirem a responsabilidade por via de solidariedade, sem benefício de ordem, podendo o Fisco exigir de uma das

empresas a dívida de outra, sem ter que demonstrar a incapacidade da originariamente devedora. Dessa forma, para fins da administração tributária, não se faz relevante, constatada a existência de grupo econômico, a responsabilização de uma ou outra sociedade, como argüido pelo Impugnante. Da caracterização do vínculo laboral 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. De fato, não se trata de se contrapor à existência e regularidade das sociedades simples em geral, mas do enquadramento, efetuado pela Auditoria, da prestação de serviços por segurados empregados, em razão da verificação da presença dos requisitos legais da relação de emprego, previstos na Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, I, minuciosamente descritos no Termo de Verificação Fiscal: subordinação, pessoalidade, não eventualidade e onerosidade:

- *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-decontribuição 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. Tendo sido verificados e devidamente explicitados, pela Auditoria, os requisitos legais da relação de emprego, não há que se contestar o enquadramento efetuado como prestação de serviços por segurados empregados, que enseja o lançamento das contribuições previdenciárias. Por outro lado, não há que se falar em análise por amostragem das relações de trabalho pactuadas. Conforme explicitado pela Auditoria, o lançamento teve por base a análise dos contratos de prestação de serviço e notas fiscais das empresas listadas nos Anexos 1 a 3, também juntados aos autos, pelo que são improcedentes as alegações do Impugnante no sentido de inobservância de atos normativos e, por conseguinte, ofensa à legalidade. Mais especificamente, sobre a pessoalidade, o Impugnante argui que muitas empresas contratadas não prestaram serviços com exclusividade ao Impugnante, ao contrário do que enuncia a fiscalização, como a seguintes: CÁSSIO DESENHOS TEC. LTDA; VITALINO CONSTRUÇÕES LTDA; NAEZES CONEGUNDES; LUCAS HALLEL MONTEIRO; GIRARDI & LOCATELLI ENG. e QUALITY ENGINEERING CONS., devendo ser observado que as notas fiscais juntadas não são sequenciais. A respeito dessas empresas, pode-se extrair as seguintes informações dos Anexos 1 a 3 da autuação: - CÁSSIO DESENHOS TÉCNICOS LTDA, sediada em Belo Horizonte, tem o capital social de R\$1.000,00, assim distribuído entre os sócios: CÁSSIO ROGÉRIO DE OLIVEIRA, com 99%, e MARIA CLARA DE OLIVEIRA, com 1%. Cássio Rogério de Oliveira possui vínculo como empregado da VLB ENGENHARIA de 03/1997 a 02/2003, tendo sido sua empresa aberta em 20/08/2003. Ela consta da autuação anterior e a sua sede corresponde ao endereço residencial do sócio. Os contratos de prestação de serviços, cujo objeto é "elaboração de desenhos de armadura para estruturas de concreto armado de usinas hidrelétricas" foram firmados em 02/01/2012, 02/08/2012 e 02/10/2013, com duração de 7, 14 e 10 meses, respectivamente, tendo sido emitidas notas fiscais mensais de 01/2012 a 12/2013, com numeração praticamente sequencial. A média de horas trabalhadas ao mês variou de 185,71 a 198,57 e a média do valor das notas fiscais emitidas em 2012 é de R\$14.270,00 e, de 01 a 11 de 2013, de R\$13.350,00, enquanto a nota fiscal emitida em 18/12/2013 é de R\$32.185,00, que corresponde praticamente a duas vezes a média do valor das notas dos meses de 01 a 11/2013. - VITALINO CONSTRUÇÕES LTDA, sediada em São José dos Pinhais, tem o capital social de

R\$1.500.000,00, assim distribuído entre os sócios MAURÍCIO FERREIRA VITALINO, com 51%, e MARCOS PAULO FERREIRA VITALINO, com 49%. A empresa consta da autuação anterior. Os contratos de prestação de serviços, cujo objeto é a "elaboração de projetos de engenharia civil" foram firmados em 02/01/2012 e 02/01/2013, com duração de 12 meses cada um, sendo emitidas notas fiscais mensais de 01/2012 a 12/2013, com numeração praticamente sequencial. A média do valor das notas fiscais emitidas em 2012 é de R\$16.334,67 e, de 01 a 11 de 2013, de R\$16.693,11, enquanto a nota fiscal emitida em 19/12/2013 é de R\$30.480,00, que corresponde a praticamente duas vezes a média do valor das notas dos meses de 01 a 11/2013. - NAEZES CONEGUNDES DA SILVA, sediada em Nova Lima, com capital social de R\$1.000,00, em nome do titular. A empresa consta da autuação anterior. Os contratos de prestação de serviços, cujo objeto é a "elaboração de desenhos técnicos especializados" foram firmados em 01/02/2012, 01/07/2012, 01/05/2013 e 14/10/2013, com duração de 3, 4, 1 e 1 mês, respectivamente, sendo emitidas notas fiscais de 02/2012 a 11/2013, com numeração praticamente sequencial. - LUCAS HALLEL MONTEIRO DA SILVEIRA, sediada em Belo Horizonte, com capital social de R\$1.00 (!), em nome do titular. A empresa consta da autuação anterior. O contrato de prestação de serviços, cujo objeto é a "elaboração de desenhos técnicos especializados" foi firmado em 01/01/2012, com duração de 12 meses, sendo emitidas notas fiscais mensais de 01 a 11/2012, com numeração praticamente sequencial. - GIRARDI & LOCATELLI ENGENHARIA S/S, sediada em Curitiba, com capital social de R\$3.000,00, distribuído entre os sócios: GIOVANI MOSER GIRARDI, com 34%, LEONARDO BIASI LOCATELLI, com 33% e RICARDO AUGUSTO VOSS, com 33%. A empresa consta da autuação anterior e o sócio Ricardo Augusto Voss foi admitido na VLB ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA em 02/04/2012. Os contratos de prestação de serviços, cujo objeto é a "elaboração de projetos de engenharia civil" foram firmados em 02/01/2012 e 02/01/2013, com duração de 12 meses cada um, sendo emitidas notas fiscais mensais de 01/2012 a 12/2013, com numeração praticamente sequencial. A média do valor das notas fiscais emitidas em 2012 é de R\$19.734,72 e, de 01 a 11 de 2013, de R\$22.365,36,, enquanto a nota fiscal emitida em 19/12/2013 é de R\$81.664,00, que corresponde a praticamente quatro vezes a média do valor das notas dos meses de 01 a 11/2013. - QUALITY & ENGINEERING CONSULTORIA LTDA, sediada em Curitiba, no endereço residencial do sócio, com capital social de R\$12.000,00, distribuído entre JESIEL ADRIANO D AVIZ e MARCELA ALVEZ FONSECA D AVIZ, cada um com 50%. Os contratos de prestação de serviços, cujo objeto é a "elaboração de projetos de engenharia " foram firmados em 01/02/2012 e 02/03/2013, com duração de 12 e 23 meses, respectivamente, sendo emitidas notas fiscais mensais de 02 a 06/2012 e de 12/2012 a 12/2013, com numeração praticamente sequencial. A média do valor das notas fiscais emitidas em 2013 é de R\$15.147,27 enquanto a nota fiscal emitida em 18/12/2013 é de R\$34.966,00, que corresponde praticamente a duas vezes a média do valor das notas dos meses de 01 a 11/2013. A par das informações acima, verifica-se que não apenas a sequencialidade de notas fiscais

emitidas pelas empresas foi levada em conta para a caracterização da relação laboral, mas um conjunto robusto de indícios de que os serviços foram contratados por meio de interpostas pessoas jurídicas. Podem ser citados, por exemplo, de forma geral, o fato de o endereço da empresa corresponder ao endereço residencial de um dos sócios ou do titular; o valor do capital social; a continuidade dos contratos e a emissão de notas fiscais mensais, em valores de mesma grandeza; o fato de o valor das notas emitidas em 12/2013 corresponder praticamente ao dobro da média do valor das notas dos meses de 01 a 11 do mesmo ano, como ocorre com o décimo terceiro salário; a contratação posterior de sócios como empregados da contratante; entre outros, que levaram à convicção de que se trata, de fato, de relação de emprego. Outro elemento apontado pela Auditoria é a contratação de seguro de vida para os sócios das pessoas jurídicas contratadas. Isso porque, o seguro foi inicialmente contratado para Diretores, Sócios, Gerentes e Funcionários da VLB ENGENHARIA LTDA, sendo posteriormente adicionados, através do Aditivo nº 001 (fls. 3422/3548) os sócios das empresas prestadoras de serviço, desde que estes "mantivessem contrato de prestação de serviço com a Estipulante (VLB ENGENHARIA LTDA), em caráter de exclusividade, devendo a atividade exercida pelo prestador ser compatível com a atividade do Estipulante." Ora, ao contrário do afirmado pelo Impugnante, pode-se observar que o seguro referido não era oferecido a todo e qualquer prestador de serviço, mas apenas àqueles que prestavam serviços de forma exclusiva, cuja atividade fosse compatível com a da empresa autuada. Neste ponto, verifica-se a presença não apenas do requisito de pessoalidade na relação estabelecida, mas também do requisito de não eventualidade e também de onerosidade, já que o seguro pode ser considerado como uma forma de remuneração indireta. Pode-se concluir, portanto, que restou plenamente caracterizada a relação de emprego, não sendo as alegações do Impugnante capazes de infirmar o lançamento.

Assim, diante do exposto, no que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, verifica-se que os valores despendidos com o pagamento de mão de obra de pessoas físicas não geram direito ao crédito no regime de não cumulatividade dessas contribuições. Tal vedação está expressamente prevista no inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que estabelecem as hipóteses legais em que o contribuinte pode se apropriar de créditos vinculados à aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

De acordo com o referido dispositivo legal, apenas os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pela aquisição de bens e serviços podem ensejar o direito ao crédito. Assim, os dispêndios com pessoas físicas — ainda que relacionados à atividade da empresa — não são considerados insumos para fins de creditamento no âmbito do PIS e da Cofins não cumulativos. Essa interpretação, inclusive, tem respaldo na jurisprudência administrativa consolidada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que reafirma a inaplicabilidade dos créditos sobre despesas com mão de obra de pessoas físicas, em conformidade com os limites legais.

Dessa forma, diante da clara disposição normativa e da ausência de previsão legal para o creditamento de tais valores, entende-se como correta a glosa dos créditos promovida pela autoridade fiscal, não havendo que se falar em violação ao princípio da não cumulatividade, uma vez que este deve ser exercido nos estritos termos da lei.

III. 6-Da inaplicabilidade da multa qualificada

A Recorrente alega que, para uma mesma conduta, houve tratamento contraditório por parte da Fiscalização. No Processo nº 15504.730909/2017-49, a autoridade fiscal teria reconhecido a inexistência de reincidência para fins de aplicação da multa previdenciária. Contudo, neste processo, foi aplicada a multa qualificada de 150%, com fundamento no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sob a alegação de existência de prática reiterada.

Todavia, a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% não deve prevalecer. Com a edição da Lei nº 14.689/2023, que alterou substancialmente a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, foi fixado novo limite legal para essa penalidade, agora reduzido para 100%, inclusive nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “b”, do Código Tributário Nacional, a lei tributária que disponha sobre sanção mais benéfica ao contribuinte aplica-se retroativamente aos fatos ainda não definitivamente julgados. Assim, sendo mais favorável, a nova redação deve ser aplicada aos fatos geradores anteriores à sua vigência, impondo-se a limitação da penalidade a 100%, independentemente da motivação originalmente adotada pela autoridade fiscal.

III. 7- Da dedutibilidade das Contribuições

A Recorrente pleiteia, neste ponto, o reconhecimento do direito à dedução das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins no caso de reconhecimento de vínculo empregatício dos prestadores de serviço, alegando, em síntese, o seguinte:

“Como reconhecido em inúmeras oportunidades por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é assegurado o direito à dedução das contribuições pagas pelas empresas nos casos em que há o reconhecimento de vínculo de emprego.

De fato, a Recorrente efetuou o pagamento integral do valor constante das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas contratadas. Se tais documentos não podem gerar crédito, tampouco devem ser considerados como novas receitas.

A única receita tributável é aquela efetivamente recebida dos clientes. Os valores pagos às empresas interpostas devem ser tratados como subcontratação, vinculada à mesma receita já tributada, o que ensejaria direito ao crédito em razão da não cumulatividade.

Caso os pagamentos sejam considerados salário de contribuição — como feito pela Fiscalização —, não há nova receita a ser tributada. Assim, o PIS e a Cofins recolhidos são indevidos e devem ser abatidos do lançamento.”

A argumentação da Recorrente, portanto, gira em torno da inexistência de nova receita tributável decorrente da requalificação da relação jurídica, defendendo que os valores pagos às pessoas jurídicas interpostas integram o custo da prestação de serviço já tributada e, como tal, não poderiam ser novamente considerados como base de cálculo das contribuições, sob pena de bis in idem.

Todavia, não assiste razão à Recorrente. O ordenamento jurídico que rege o PIS/Pasep e a Cofins, especialmente no regime não cumulativo, admite a dedução de créditos apenas nas hipóteses expressamente previstas na legislação de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003). A mera requalificação jurídica da relação contratual, com o consequente reconhecimento de vínculo empregatício entre os prestadores de serviço e a Recorrente, não enseja, por si só, direito à dedução das contribuições anteriormente recolhidas.

Isso porque os valores pagos às pessoas jurídicas interpostas, ainda que desconsideradas para fins fiscais, não se confundem com insumos ou custos dedutíveis nos moldes legais. Ademais, a própria requalificação das despesas como remuneração de mão de obra implica o reconhecimento de que não houve efetiva contratação de serviços de terceiros, mas sim pagamento de salários travestidos de prestação de serviço empresarial, o que descaracteriza qualquer fundamento para creditamento.

Não se verifica, ainda, *bis in idem*, uma vez que a tributação sobre a receita da Recorrente permanece distinta da incidência sobre os valores requalificados como pagamento a pessoas físicas, que, após desconsideração da interposição, passam a configurar fatos geradores autônomos. Nessa linha, não há direito à dedução ou abatimento das contribuições lançadas, mantendo-se hígida a exigência fiscal.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou-lhe parcial provimento apenas para limitar a multa qualificada ao percentual de 100%, nos termos da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, conferida pela Lei nº 14.689/2023, aplicável retroativamente conforme o artigo 106, inciso II, alínea “b”, do CTN.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon