



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.731312/2013-98
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-010.280 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrentes REFRAMAX ENGENHARIA S/A
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF N.º 02/2023. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF N.º 103

A verificação do limite de alçada, estabelecido em Portaria da Administração Tributária, para fins de conhecimento do recurso de ofício pelo CARF, é efetivada, em juízo de admissibilidade, quando da apreciação na segunda instância, aplicando-se o limite vigente na ocasião. Havendo constatação de que a exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa, em primeira instância, é inferior ao atual limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 não se conhece do recurso de ofício. Súmula CARF n.º 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N.º 2:

É vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das Leis. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO TIDA COMO NECESSÁRIA À AMPLA DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Informada sobre o período de apuração sob fiscalização, não procede a alegação de cerceamento de defesa.

PESSOAS JURÍDICAS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. LEGALIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Ocorrência da requalificação dos fatos tributários apurados, a demonstração, por meio de provas consistentes e de circunstâncias fáticas suficientemente convergentes, de que a prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas “mascarava”, na verdade, uma relação direta entre a atuada e as pessoas físicas titulares daquelas empresas, que são, perante a legislação tributária previdenciária, segurados empregados da atuada.

Presentes os requisitos necessários à caracterização dos segurados como empregados da atuada.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRATAÇÃO DE EMPREGADO POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO DO TRIBUTO RECOLHIDO. POSSIBILIDADE. A contribuição

previdenciárias paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, devem ser deduzidas dos valores lançados no auto de infração.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991. LEI Nº 11.941/2009. O cálculo da penalidade deve ser efetuado conforme a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por força da retroatividade benigna.

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, sendo o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas suas razões de fato e de direito em que se fundamenta (arts. 14 e 16, III, do Decreto nº 70.235/1972). Não se admite a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatório o reconhecimento da preclusão consumativa

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício; e, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades e alegações a respeito da aferição indireta, e, na parte conhecida, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso da REFRAMAX ENGENHARIA S/A para deduzir do lançamento os recolhimentos efetuados de contribuições a terceiros; e para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, relativamente a competência 11/2008, vencidos os Conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly que davam provimento parcial em menor extensão. Manifestou interesse em declarar voto a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa - Redator Ad Hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado (a)), Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2202-010.280 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15504.731312/2013-98

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto (e-fls. 206 e segs.) nos autos do processo n.º 15504.731312/2013-98, em face do Acórdão n.º **14-54.678** (e-fls. 373 e segs.), julgado pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeiro Preto (DRJ/RPO), em sessão realizada em 30 de outubro de 2014, no qual os membros daquele colegiado entenderam, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo-se parcialmente o crédito tributário exigido através dos AIOP Debcad n.º 37.373.257-0, de acordo com os fundamentos de e-fls. 373 e segs., cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.

A partir da publicação da Súmula Vinculante STF n.º 08, a decadência no âmbito previdenciário passa a ser regida pelo CTN.

No caso de pagamento parcial da obrigação tributária principal, o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

PESSOAS JURÍDICAS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. LEGALIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Ocorrência da requalificação dos fatos tributários apurados, a demonstração, por meio de provas consistentes e de circunstâncias fáticas suficientemente convergentes, de que a prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas “mascarava”, na verdade, uma relação direta entre a atuada e as pessoas físicas titulares daquelas empresas, que são, perante a legislação tributária previdenciária, segurados empregados da atuada.

Presentes os requisitos necessários à caracterização dos segurados como empregados da atuada.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das Leis.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. LANÇAMENTO INCONTROVERSO.

Consolida-se administrativamente a matéria não impugnada, assim entendida aquela que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Conforme dispõe o Relatório Fiscal – REFISC, a empresa foi cientificada do início do procedimento fiscal com o recebimento, em 10/04/2013, do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF pela contadora da empresa, quando foram requisitados diversos documentos. No decorrer dos trabalhos houve a lavratura de

mais três Termo de Intimação Fiscal – TIF, identifica-os, e transcreve o objeto social da autuada.

Trata o presente processo do Auto de Infração de Obrigações Principais – AIOP Debcad n.º 37.373.257-0, de 01/11/2013, de contribuições destinadas às entidades terceiras Salário Educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados, no período de 01/2008 a 12/2008, não declaradas em Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. O crédito tributário assim constituído importa em R\$ 668.660,05 (seiscentos e sessenta e oito mil, seiscentos e sessenta reais e cinco centavos), valor consolidado em 29/10/2013.

No item 3.1 do REFISC detalha a os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas, conforme segue:

3.1.1 - REMUNERAÇÃO PAGA/CREDITADA ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EMITIDAS POR PESSOA JURÍDICA – Levantamento P – PJ:

O trabalho de fiscalização desenvolvido na empresa REFRAMAX ENGENHARIA S/A constatou a existência de diversas empresas prestadoras de serviços contratadas com exclusividade conforme aponta as notas fiscais sequenciais e pesquisas efetuadas nos sistemas da RFB. O resultado da pesquisa demonstra que a fiscalizada é a única responsável pela totalidade das receitas dessas empresas contratadas, com raras exceções onde o faturamento para outras empresas representa parcela ínfima em relação ao total faturado, conforme relatado no detalhamento de cada empresa. Ficou constatado também que essas empresas não tinham empregados ou colaboradores nesse período, sendo que os serviços contratados foram pessoalmente executados pelos seus sócios, ou um deles, e os titulares de empresas individuais.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar os contratos, as medições dos serviços ou outros documentos que comprovassem as condições em que os serviços foram prestados. A fiscalizada apresentou apenas as notas fiscais e os contratos.

A fiscalização pesquisou os registros contábeis da fiscalizada, onde localizou vestígios da presença dos sócios que prestaram os serviços, como registros de despesas de viagem em seus nomes. Os contratos prevêm o reembolso pela REFRAMAX desse tipo de despesa. O processo que se dá esse reembolso é o mesmo aplicado aos empregados formalizados da empresa, inclusive com o fornecimento de adiantamento, para alguns casos. O reembolso é feito diretamente à pessoa física assim como nos casos de adiantamento, o que, de certa forma, não se pode dizer que é uma prática comum entre duas empresas no cumprimento de um contrato comercial.

*Outro item resultante da pesquisa na contabilidade da fiscalizada foi a verificação da existência de registros contábeis relativos a plano de previdência privada. **A empresa, então, foi intimada a apresentar os contratos, notas fiscais e termos de adesão, mas a fiscalização não foi atendida.** Ao analisar os lançamentos contábeis, verifica-se a existência de valores lançados a crédito da conta contábil 3.4.1.004.0003 (PREVIDÊNCIA PRIVADA) e correspondentes a recuperação de despesa. O histórico desses lançamentos cita alguns nomes: José Maria Vilela, Júlio César Oliveira de Figueiredo, Glayce, José Custódio da Silva, José Roberto Silva Marluzzo, Paulo Henrique Abreu Coelho, Gilmar Soares, Rodrigo Otávio F Barros, todos sócios das empresas contratadas citadas neste relatório. Esse indício aponta que o plano de previdência privada contratado tinha como foco de beneficiários o alto comando da fiscalizada, **aí incluídas as pessoas físicas sócias das pessoas jurídicas contratadas, ocupantes de parte dos principais cargos na estrutura organizacional da fiscalizada, como demonstrado mais adiante.***

Na análise dos contratos apresentados, a fiscalização constatou que os serviços contratados se resumem a cinco grupos, conforme o objeto de cada contrato demonstrado no ANEXO ...:

- 1) Assessoria na captação de contratos (AS TECNOLOGIA);*
- 2) Assessoria visando melhoria no relacionamento com os clientes, abrangendo desde fase captação do contrato até atividades pós-venda (ASTERVIL E PAULO HENRIQUE);*
- 3) Comercialização de materiais, planejamento e supervisão de obras (THERMO SERVICE);*
- 4) Comercialização de serviços e materiais (GUILHERME);*
- 5) Planejamento, assistência técnica e gerenciamento de obras de montagem, supervisão/gerenciamento de serviços de manutenção (BETNOGUE, EVANDRO, RENATO BRAGA, GV CONSULTORIA, H&J TECNOLOGIA EM MONTAGEM, LDE, MP SERVIÇOS, MRA REFRAATÓRIOS, MRLIZ, OLIVEIRA, REFRABRAS, REFRAPLIC e RJR).*

As atribuições descritas no escopo de cada contrato são próprias da estrutura gerencial e operacional da fiscalizada, incluindo desde a elaboração de proposta inicial visando a captação de novos contratos, a aprovação, o acompanhamento e a supervisão dos contratos, a elaboração de medições para os clientes e de relatórios para a contratante sobre o andamento da obra e de seus custos, até o pós venda.

A remuneração se dá de forma fixa, em todos eles, e também variável para alguns desses contratos. A remuneração variável corresponde à aplicação

de um percentual, previamente estabelecido, sobre o resultado econômico dos contratos.

Face os indícios de que as pessoas físicas contratadas através das empresas identificadas exerciam cargos na estrutura organizacional da fiscalizada, a mesma foi intimada a identificar os ocupantes dos cargos descritos no organograma da empresa. A resposta veio sem informação para os seguintes cargos:

Vinculados à Diretoria Executiva:

Gerência de Refratário, Gerência de Contratos, Gerência de Isolamento; Coordenação de Obras vinculado à Gerência de Isolamento; Supervisão de Obras, vinculada à Gerência de Refratários, Supervisão de Contratos, vinculada à Gerência de Contratos e Supervisão de Obras, vinculada à Gerência de Isolamento.

Vinculados à Diretoria de Administração:

Assessoria Jurídica, Consultoria de Treinamento e Qualificação de Pessoal e Gerência de Administração.

Coincidentemente os cargos sem identificação do titular se encaixam perfeitamente com as informações pesquisadas na internet e colhidas no site da Reframax e no site de relacionamento LinkedIn:

Nome	Sócio da contratada	Informação na Internet
Nelson Guimarães Gorgulho	GPO	Gerente de Negócios
Cícero Sivieri	GPO	Coordenador de Contratos
José Roberto Silva Marluzzo	GPO	Gerente de Administração
Evandro Carvalho	EVANDRO	Coordenação de Obras
José Maria Vilela Ribeiro	ASTERVIL	Gerente de Negócios
Robson Liz	MRLIZ	Gerente de Engenharia de Refratários
José Custódio da Silva	THERMO SERVICE	Gerente de Isolamento Térmico e Acústico
Edgar Pinto da Cunha	OLIVEIRA	Coordenação de Obras
Paulo Henrique Abreu Coelho	PAULO HENRIQUE	Gerente de Negócios

Ressalta-se que as informações relativas às pessoas de José Roberto Silva Marluzzo, José Maria Vilela Ribeiro e Manoel Ribeiro Arantes foram corroboradas por assinaturas firmadas em contratos e aditivos e identificadas com carimbos, conforme demonstrado no relato caso a caso.

Pesquisas realizadas nos sistemas da RFB não apontam a existência de vínculo, como empregado ou qualquer outro vínculo, das pessoas identificadas no quadro acima, com a fiscalizada, em qualquer época. Isto quer dizer que não se pode negar a contemporaneidade das informações da internet com os fatos relatados.

As empresas EVANDRO CARVALHO DE SOUZA, GPO GERENCIAMENTO E PLANEJAMENTO DE OBRAS LTDA, PAULO HENRIQUE ABREU COELHO ME E THERMO SERVICE LTDA têm o mesmo endereço (rua da Bahia, 504, sala 1002, Centro, Belo Horizonte-MG), coincidentemente o mesmo endereço onde se estabelece a empresa Talento Serviços Ltda, cuja sócia é Eloísa Maria de Souza, contadora da

fiscalizada. Também, a Sra. Eloísa é a responsável pelo preenchimento da DIPJ dessas empresas e das empresas ASTERVIL, MRA e OLIVEIRA. Registre-se que as primeiras quatro empresas são responsáveis por 55,67% e as sete empresas por 74,87% da despesa correspondente ao grupo de empresas citadas neste relatório (2008 a 2010), cujos sócios ocuparam cargos de Gerentes e Coordenadores, conforme quadro acima. Este fato comprova que a contratação de pessoas para ocuparem cargos de gerenciamento através de pessoas jurídicas foi uma estratégia da empresa fiscalizada. Estratégia irregular, pois fere a norma legal de contratação de segurados empregados.

As empresas GPO GERENCIAMENTO E PLANEJAMENTO LTDA têm como sócios cotistas as empresas REFRAMAX LTDA e REFRAMAX ENGENHARIA S/A e a empresa THERMO SERVICE LTDA tem a fiscalizada como sócio cotista. As empresas contratadas têm baixo capital social, 7.000,00 e 5.000,00, respectivamente.

Esses fatos comprovam a participação da fiscalizada no planejamento e execução da prática ilegal apontada neste relatório.

O que está demonstrado neste relatório é que parte do staff gerencial, principalmente o operacional, da fiscalizada foi contratada por intermédio de pessoas jurídicas das quais eram sócios ou titulares.

Na seqüência, o REFISC elenca uma a uma as empresas que se enquadram na descrição acima, com os fatos constatados e que foram acima sintetizados, juntando telas do site da empresa e do sistema LinkedIn, explicita caso a caso as razões que levaram a fiscalização a proceder aos lançamentos como o fez, além de informar através de qual empresa foi remunerado cada profissional considerado segurado empregado da autuada.

Em continuidade, relata que em todos os contratos de prestação de serviços discriminados anteriormente no REFISC estão presentes os pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, contidos nos artigos 2º e 3º da CLT:

- i) pessoalidade – o empregado não tem como prestar serviço por intermédio de outrem, não pode ser substituído por outra pessoa.
- ii) onerosidade – deve o empregador remunerar o empregado pelos serviços prestados.
- iii) não eventualidade – os serviços contratados estão direta ou indiretamente relacionados com as atividades normais da empresa.
- iiii) subordinação jurídica – os serviços são prestados sob dependência hierárquica que 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.

Dispõe ainda que a verificação da realidade fática da prestação de serviços se sobrepõe a qualquer denominação ou mesmo declaração das partes. Neste contexto, transcreve art. 229 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. Discorre sobre cada um dos pressupostos acima, relacionando-os com a realidade constatada pela fiscalização junto à autuada.

3.1.2 - PLR PAGO EM DESACORDO COM LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA – Levantamentos PL – PL1 – PL2.

Informa o REFISC que foi constatado pagamento a alguns empregados de adiantamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados em diversas vezes durante o exercício, o que contraria o art. 3º, § 2º, da Lei n.º 10.101/2000, transcreve.

Na seqüência do REFISC trata a fiscalização da determinação do salário de contribuição considerado, registrando que no caso dos pagamentos efetuados através de pessoas jurídicas, foi utilizado o procedimento de aferição indireta com base nos valores das notas fiscais de serviços, tendo em vista que cada pessoa jurídica corresponde a um ou mais prestador de serviços enquadrado como segurado empregado, não sendo possível a discriminação do valor que corresponde a cada segurado. **Transcreve art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212/91, que trata da aferição indireta.**

Já no caso do pagamento de PLR em desacordo com o disposto na legislação específica, o valor de salário de contribuição considerado foi o valor efetivamente pago a cada segurado mensalmente.

Apresenta as alíquotas aplicadas para determinação da contribuição destinada a cada uma das entidades terceiras, relaciona os elementos verificados que embasaram a apuração das contribuições devidas, informa que foi aplicada a multa de mora disposta no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 e registra que a fundamentação legal encontra-se elencada no anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD.

A autuada foi cientificada do lançamento em 06/11/2013, tendo sido protocolada impugnação tempestiva, dispondo, em síntese, que:

- Faz breve resumo dos lançamentos ocorridos na ação fiscal.
- Nulidade do lançamento em face da ausência do Termo Inicial de Ação Fiscal. Vulneração ao devido processo legal e ao direito ao contraditório e a ampla defesa. Os atos praticados pela Administração são vinculados, submetendo-se ao princípio da estrita legalidade, nos exatos contornos dos artigos 3º e 142 do CTN, transcreve-os. Traz também incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal e art. 59 do Decreto n.º 70.235/72. O Termo de Início da Ação Fiscal – TIPF foi expedido tendo por escopo a fiscalização de eventuais fatos geradores ocorridos nos exercícios 2009 e 2010. A impugnante

não foi notificada do interesse de se proceder à fiscalização dos tributos recolhidos no exercício de 2008. Também o rol exaustivo dos Termos de Intimação Fiscal – TIF entregues pelo fisco corrobora tal fato. A ausência de notificação da impugnante do início do procedimento de fiscalização dos supostos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008 obstaculizou seu direito de optar pelo pagamento dos créditos tributários apenas com os encargos de mora, tal como previsto no art. 47 da Lei n.º 9.430/96, transcreve, pelo qual deve ser declarado nulo o lançamento efetuado.

Alega que sem ter ciência de que estava sendo investigada em relação ao ano de 2008, a impugnante deixou de estabelecer estratégia adequada de defesa, até mesmo fazendo provas que foram utilizadas contra si. Quer dizer, foi-lhe cerceado o direito de se defender amplamente. Discorre amplamente acerca do tema, traz manifestações doutrinárias, cita e transcreve o art. 2º da Lei n.º 9.784/99, aborda decisão do CARF e conclui ser manifestamente ilegal o procedimento fiscal, impondo-se a declaração de nulidade dos lançamentos efetuados.

- Decadência do direito de constituir crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos anteriormente a 06/11/2008. Incidência do art. 150, § 4º, do CTN. A ciência da impugnante sobre o pretendido crédito tributário se deu no dia 06/11/2013, tendo ocorrido sua decadência parcial, com a aplicação do contido no art. 150, § 4º, do CTN, conforme entendimento do STJ, quando há pagamento antecipado, mesmo que parcial, do tributo devido. Traz decisões do STJ e do CARF nesse sentido. O prazo para constituição do crédito tributário é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador. Com a ciência do contribuinte na data supra, estão abrangidos pela decadência os valores cobrados relativos às competências janeiro a outubro de 2008.

- Nulidade do lançamento fiscal. Cerceamento do direito de defesa. Utilização pelo fisco de provas que não constam do processo administrativo ou sem qualquer comprovação de veracidade. Dispõe que ao relatar os trabalhos executados, a auditoria fiscal faz referência à análise de dados e documentos das diversas empresas contratadas obtidos a partir de sistemas da Administração Pública Federal, tais como RAIS e Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, quando informa que as empresas contratadas pela impugnante não informaram a existência de qualquer empregado ou colaborador no período fiscalizado. Tais informações não são públicas e de acesso da impugnante e nenhum destes dados foram colacionados aos autos. Prejudicado o direito de defesa da autuada, já que apenas com acesso aos aludidos documentos poderia reportar-se ao mesmo suporte com o qual atuara o agente fazendário, analisando-se e se defendendo quanto aos fatos invocados ou ao raciocínio jurídico que sobre eles se fez incidir. Traz manifestações doutrinárias. Questiona se é verdadeira a assertiva fiscal de que algumas empresas não tinham empregados, ou se seu faturamento baseou-se unicamente nos serviços prestados à impugnante. Dispõe ainda que as informações prestadas por terceiros não podem ser consideradas como a “rainha das provas”, impassíveis de erros e falhas ou serem utilizadas

irrestritamente pela fiscalização. Discorre sobre o tema, é dever do agente fazendário acostar aos autos todos os elementos de prova que lhe deram substrato. Transcreve decisões do CARF.

- Aborda também a questão da fiscalização ter-se utilizado de informações constantes no site LinkedIn ou em outros sítios na internet. Qualquer um pode fazer constar o que quiser nestes sítios, inclusive afirmações falsas exageradas, sem que haja o mínimo de controle ou verificação. Tais informações não foram assinadas eletronicamente, muito menos pelos profissionais aos quais se imputa aqui vínculo empregatício com a impugnante. O Fisco não tem certeza quanto à autoria das declarações, logo jamais poderia utilizá-las como meio de prova para realizar a autuação. Discorre fartamente sobre o tema, traz decisões do STJ e do CARF, devendo ser reconhecida a nulidade dos lançamentos em discussão.

- Nulidade dos lançamentos. Incompetência do agente fiscal para desconsiderar a existência de pessoa jurídica e reconhecer relações de emprego. O fisco ao realizar os presentes lançamentos agiu fora dos parâmetros legais, pois desconsiderou a regular constituição de pessoas jurídicas e concluiu pela existência de relações de emprego, sem que o ordenamento jurídico pátrio lhe conferisse este poder. Cita e transcreve art. 114 da Constituição Federal, que trata da competência da Justiça do Trabalho. É desta a competência para apreciar questões oriundas das relações do trabalho, inclusive, o reconhecimento das relações de emprego. O art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 em flagrante vulneração às ordens constitucionais e legais postas, institui competência aos fiscais previdenciários para descaracterizarem relações jurídicas previamente pactuadas e reconhecerem a existência de vínculo empregatício, com vistas a exigir as contribuições sociais dos supostos empregadores. Esse artigo além de afrontar o art. 114 da Carta Magna, também não possui embasamento legal. Transcreve art. 33 da Lei nº 8.212/91, conclui que o poder dos auditores da Receita Federal do Brasil - RFB é amplo, inclusive lhes sendo dado todo acesso a escrituração contábil e de faturamento da empresa, contudo em nenhum momento o citado estatuto prevê a possibilidade de reconhecimento de vínculo empregatício pela fiscalização. Tampouco a Lei nº 10.593/2002, que trata da carreira dos auditores fiscais da RFB autoriza tal procedimento, transcreve. Portanto, são nulos os presentes lançamentos.

- Também a desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços realizada pelo fisco nessas autuações não faz parte de seu rol de competências legais. Transcreve art. 50 do Código Civil. Dispõe que o art. 129 da lei nº 11.196/2005 ratifica tal posicionamento da impugnante, transcreve-o. Também o art. 116, parágrafo único, do CTN não dá azo à interpretação distinta da exposta até aqui, transcreve-o. Entretanto, essa disposição legal não permite a desconstrução de situações jurídicas consolidadas, como é o caso das pessoas jurídicas regularmente constituídas que prestaram serviços à impugnante. Diante de todo o exposto, portanto, nota-se a ilegitimidade do fisco para realizar o vertente lançamento, já que

desprovido de competência legal para reconhecer relações de emprego e desconsiderar a personalidade jurídica de empresas regularmente constituídas. Requer novamente a nulidade dos presentes Autos de Infração.

- Nulidade dos lançamentos. Desconsideração pela autoridade fiscal dos valores recolhidos a título de contribuição social pelas pessoas jurídicas prestadores de serviços. Discorre sobre o tema, aduzindo que a autoridade fiscal, em absoluto descompasso com o dever imposto no artigo 142 do CTN, deixou de verificar e deduzir dos presentes lançamentos as contribuições sociais já recolhidas pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à impugnante. Transcreve decisões do Conselho de Administração dos Recursos Fiscais - CARF e conclui que diante do intransponível vício de apuração, há de se declarar nulos os lançamentos em tela.

- Da insubsistência dos presentes AIOP. Lançamento realizado com base em mera presunção. Elementos de prova que mostram, de forma cabal, a inexistência da relação de emprego. Conforme se depreende o contido no art. 142 do CTN, o lançamento tributário se funda na lei e na motivada demonstração da ocorrência dos fatos geradores dos tributos. Compete ao fisco, ao realizar uma autuação, comprovar de forma robusta as premissas fáticas aptas a validar este procedimento. Traz manifestações doutrinárias e decisões do CARF. Dispõe que *“assim, a comprovação de fatos através das presunções simples não prescinde da conjugação de três condições, quais sejam gravidade (a relação de verossimilhança entre a realidade e o fato deduzido com suporte na presunção deve ser relevante, embora incerta), precisão (o indício que enseja a presunção não pode levar a várias presunções, mas apenas ao fato conhecido que se quer provar) e concordância (quando existir mais de um indício, todos devem evidenciar um mesmo fato). evidenciar um mesmo fato) (sic). Neste sentido, tem-se o recente acórdão nº 103-23.357, da TERCEIRA CÂMARA do então PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, do qual se extrai que ao Fisco ao se valer de prova indireta, de indícios, estes **“hão de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido”**.*

Dentre os fatos apontados pela fiscalização para reconhecimento da relação empregatícia está a prestação de serviços pelas empresas discriminadas na autuação unicamente para a impugnante e o registro de despesas de viagem em nome dos sócios daquelas nos registros contábeis da fiscalizada. A prova da existência de emprego impõe que se confirmem todos os pressupostos elencados no art. 3º da CLT. Discorre sobre o tema.

Aduz que o REFISC informa que os serviços prestados à atuada eram realizados pelos sócios das prestadoras, assevera que não há nenhuma vedação para que isso ocorra. Relaciona nomes de empresas que lhe prestaram serviços, com os contratos firmados entre as partes, e conclui que isso demonstra que os serviços foram prestados por pessoas jurídicas – PJ e não por pessoas físicas – PF. O que afasta a existência de eventual relação de emprego. As despesas de

viagem em nome dos sócios das prestadoras também não caracteriza a pessoalidade pretendida pela fiscalização. Nada impede que despesas realizadas por PJ sejam atribuídas à tomadora dos serviços, e os montantes entregues aos representantes das contratadas, tudo em nome da praticidade, que é elemento essencial no mundo empresarial moderno. Ressalte-se que eventual prática contábil não usual, não é suficiente para demonstrar a existência ou não do vínculo empregatício.

Alega também o fisco que a pessoalidade estaria evidenciada também nas hipóteses em que o sócio da empresa prestadora de serviços compõem, concomitantemente, o quadro de funcionários da impugnante. Não há nenhuma vedação legal à cumulação de emprego com a iniciativa privada, e muito menos, quando esta atividade poderá ser exercida pelo sócio do empregado simultaneamente à prestação laboral de serviços. O fisco em nenhum momento confirmou que todos os sócios das PJ não atuaram em prol da impugnante, apenas afirmou que um ou outro sócio tinha relação de emprego com a impugnante. Discorre sobre a possibilidade de se manter um profissional no quadro de empregados e ao mesmo tempo ocorrer a prestação de serviços via prestadora, em regime de tempo parcial. É o caso do profissional Eduardo Cury, sócio da empresa EC Engenharia e Construções Ltda, cuja PJ prestou serviços esporadicamente, e não de forma permanente.

A ausência de empregados não importa em concluir que exista a relação de emprego. Os serviços prestados por estas empresas são sim muitas vezes prestados pelos próprios empreendedores. Veja a empresa GPO – Gerenciadora de Projetos e Obras Ltda. Integrada por 6 sócios, sendo 2 administradores e 4 engenheiros, cada um com sua atividade conforme sua aptidão. Mesmo firmas individuais, os serviços podem ser prestados pelo próprio sócio, cita duas. Discorre sobre representação comercial e suas características. Cita e transcreve o art. 1º da Lei nº 4.886/1965. A fiscalização chegou ao absurdo de considerar relação de emprego atividade que a legislação pátria expressamente conceitua como não assalariada.

Toda a assertiva da fiscalização partiu basicamente, dos contratos de prestação de serviços firmados entre as partes, declarações em GFIP e RAIS e de informações constantes em páginas eletrônicas sociais, como o LinkedIn. GFIP e RAIS não informam a existência de empregados nas empresas contratadas, o que enseja mero indício, da relação de emprego e que destituído do requisito de gravidade, não dão sustento à elaboração dos presentes AIOP. Informações constantes em redes sociais ou até mesmo em jornais e revistas constituem documentos que não ensejam força probante quanto a realidade dos fatos ali discriminados, já que passível de equívocos, falsidades e exageros. Informações no LinkedIn somente consistiriam em provas se fossem assinadas pelo declarante. Pode-se dizer que os dados ali apresentados são verdadeiros e que as informações foram prestadas pelo próprio profissional? Certo que não. A impugnante jamais as ratificou.

Sobre a não eventualidade, requisito essencial para se caracterizar a relação de emprego, a impugnante chama o Anexo I, para dispor que nos casos como das empresas AS Tecnologia e Serviços Refratários Ltda e EC Engenharia & Construções Ltda não houve continuidade dos serviços prestados. Dispõe sobre as atividades de algumas das empresas elencadas pela fiscalização, que exercem atividade de representação comercial, demonstra seu faturamento ocorrer em meses alternados, concluindo que um trabalhador empregado não ficaria por meses sem receber salário.

Dispõe fartamente sobre a terceirização das atividades-meio.

Quanto à onerosidade, assevera a fiscalização que ela estaria consubstanciada nos pagamentos efetuados a profissionais a cada trinta dias, o que é uma afirmação descabida e enganosa do fisco. Registra o REFISC que os pagamentos foram contabilizados pela impugnante na conta “Serviços de Terceiros – PJ”. Ora se todos os pagamentos foram realizados em razão de prestação de serviços por PJ, como pode-se inferir que existe relação de emprego? Nenhum pagamento foi feito aos sócios dessas PJ. Apresenta relação de pagamentos mês a mês não consecutivos a várias prestadoras.

Relativamente à subordinação, dispõe que as empresas que prestam serviços à impugnante de fato se sujeitam a diretrizes por ela traçadas, porém não em razão da relação de emprego, e sim decorrente exclusivamente dos contratos por elas firmados para a prestação de serviços e das cláusulas neles avençadas e livremente estipuladas. Trata-se de vínculo mercantil e não laboral. Cita que algumas empresas não prestaram serviços somente à impugnante.

Tendo em vista que as empresas são constituídas por profissionais conhecidos da impugnante, não é difícil de se concluir que a atuada seja a principal ou uma das principais clientes das empresas prestadoras. Daí se inferir pela existência de pretense vínculo empregatício, somente através de mera presunção. Conclui que o trabalho fiscal não foi capaz de demonstrar a simultânea ocorrência dos elementos imprescindíveis à relação de emprego. Desta forma, requer sejam julgados improcedentes os AIOP em tela.

- Na absurda hipótese de não se acatar os argumentos até então suscitados, requer que se proceda a dedução dos valores aqui lançados os valores das contribuições recolhidas pelas empresas prestadoras de serviços à impugnante cuja personalidade jurídica foi desconsiderada pelo fisco.

- Da aplicação retroativa da multa menos onerosa. Dispõe que tratando-se de penalidade menos severa, mister se faz a incidência da multa determinada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, cumulada com o art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96, qual seja, 20%. Afigura-se ilegal a imposição de penalidade moratória no patamar de 24%, e, em obediência ao art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, impõe sua redução para 20%.

Requer seja declarada a nulidade dos presentes lançamentos, conforme razões aduzidas preliminarmente. Caso assim não se compreenda, que seja reconhecida a decadência do direito de se cobrar as contribuições relativas às competências janeiro a outubro de 2008. Se superadas essas teses, pede-se sejam julgados improcedente os lançamentos, visto que diante das provas e fatos colacionados aos autos, inexistente o vínculo empregatício presumido pelo fisco. No que pertine à multa de mora, roga-se que ela seja reduzida ao valor previsto no art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009. Finalmente, se requer em caráter subsidiário, a dedução de todos os valores pagos a título de contribuição social pelas empresas que prestaram serviços à impugnante, em respeito ao princípio do *non bis in idem*.

Em 13/12/2013, a empresa requer a juntada de documentos comprobatórios de seus recolhimentos de contribuições previdenciárias nas competências 01 a 12/2008.

I. DO ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO

Por tempestiva, foi conhecida a impugnação do sujeito passivo.

No entanto, parte das teses de defesa não foram acolhidas pela DRJ de origem, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas as insurgências do contribuinte, conforme bem sintetizado na ementa já acima transcrita, que dispôs sobre as teses decididas, julgando procedente em parte o pedido da impugnação.

Em vista das diversas teses objeto da impugnação, passo a sintetizar o voto condutor do acórdão proferido pela DRJ de origem.

- 1) A impugnante alega que não foi notificada do interesse de se proceder à fiscalização dos tributos recolhidos no exercício de 2008 e que o rol exaustivo dos Termos de Intimação Fiscal – TIF entregues pelo fisco corrobora tal fato; a ausência de notificação da impugnante do início do procedimento de fiscalização dos supostos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008 obstaculizou seu direito de optar pelo pagamento dos créditos tributários apenas com os encargos de mora, tal como previsto no art. 47 da Lei n.º 9.430/96, pelo qual deve ser declarado nulo o lançamento efetuado; sem ter ciência de que estava sendo investigada em relação ao ano de 2008, a impugnante deixou de estabelecer estratégia adequada de defesa, até mesmo fazendo provas que foram utilizadas contra si, tendo-lhe sido cerceado o direito de se defender amplamente.

Sobre essas alegações, o relator da DRJ, ainda que admitindo estar correta a alegação da autuada quanto ao TIPF de 10/04/2013, que especificou inicialmente o período de fiscalização os exercícios de 2009 e 2010, o Termo de Intimação Fiscal – TIF n.º 03, de 17/09/2013 e seu anexo reportaram-se ao ano de 2008, intimando a autuada a apresentar documentos relativos àquele ano. Assim, haveria ciência pela autuada de que o exercício de 2008 também era objeto da fiscalização, inclusive tendo sido apresentadas pela autuada documentos relativos

a este período. Descabida, portanto, a alegação de cerceamento do seu direito de defesa, dado que a apresentação dos documentos relativos ao ano de 2008, poderia a atuada prestar esclarecimentos sobre os fatos geradores ocorridos no período fiscalizado, o que poderia alterar o entendimento do fisco.

Relativamente à alegação de que diante da ausência de notificação de que o ano de 2008 estaria também sob análise do fisco, a atuada teve obstaculizado seu direito de recolher os encargos tributários relativos ao ano de 2008 apenas com os encargos de mora, conforme dispõe o art. 47 da Lei n.º 9.430/96, entendeu-se improcedente a argumentação, dado que o referido artigo permite o pagamento de tributos apenas com os acréscimos legais aplicáveis no caso de procedimento espontâneo somente para tributos e contribuições já declarados, no caso em GFIP, o que não se constata no presente caso. Na falta de declaração prévia da empresa dos seus valores devidos, não haveria que se falar em recolhimento das contribuições previdenciárias devidas após o início do procedimento fiscalizatório apenas com os encargos de mora, nem em nulidade dos lançamentos.

2) Da Decadência.

Alegou a atuada pela descon sideração de todos os valores lançados cujo fato gerador tivesse ocorrido entre janeiro e outubro de 2008, dado que maculados pela decadência.

Com fundamento na Súmula Vinculante STF n.º 08, de junho/2008, no Parecer/PGFN/CAT n.º 1.617/2008 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que, devidamente aprovado pelo Ministro da Pasta, estabeleceu orientações a serem observadas, em face da edição da referida Súmula Vinculante e na Súmula CARF n.º 99 da 2ª turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, entendeu a DRJ, consignado que houve pagamento antecipado pela então impugnante, dever-se-ia aplicar a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Apenas para registro, abaixo o teor da Súmula CARF n.º 99:

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.

Tendo em vista que a empresa procedeu a recolhimentos parciais de contribuições destinadas especificamente às entidades terceiras, nas competências 01/2008 a 10/2008, em GPS código de recolhimento 2100 – Empresas em geral ou no 2119 – recolhimentos destinados exclusivamente às entidades terceiras, o prazo decadencial deve ser contado de acordo com o art. 150, § 4º do CTN.

Assim, uma vez que a ciência da autuação ocorreu em 06/11/2013, no tocante às obrigações principais (tributos lançados), operou-se a decadência em relação aos fatos geradores até 10/2008 (inclusive), sendo cancelados pela DRJ os créditos lançados relativos ao período de 01/2008 a 10/2008.

3) Da utilização de provas que não constam no processo administrativo.

A atuada questiona acerca da não juntada aos autos dos documentos que comprovassem as afirmações da fiscalização, que teria constatado que nenhuma das empresas prestadoras de serviços cujos sócios foram considerados segurados empregados da atuada, declarou ter empregados, informações essas obtidas a partir da análise dos sistemas da Receita Federal do Brasil – RFB (Relação Anual de Informações Sociais – RAIS e Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP).

Dada a não apresentação nos autos desses documento, além de questionar a veracidade dessas informações, alega que não poderia se defender de tais afirmações, sustentando a fragilidade de provas obtidas a partir de terceiros.

O relator a quo entendeu que, ainda que ausentes tais documentos comprobatórios, a fiscalização dentro de um contexto geral de fatos constatados, serviu-se dessa informação para confirmar que a prestação de serviços para a atuada ocorreu pelos sócios dessas prestadoras, e ninguém mais além deles.

Ressaltou que os serviços prestados referem-se ao seu staff gerencial, funções de supervisionamento e afins, como bem definido foi no REFISC, sendo possível à atuada rebater facilmente tais informações, trazendo aos autos elementos comprobatórios de que os serviços lhe foram prestados não pelos sócios das empresas prestadoras e sim por outros empregados das prestadoras, tendo em vista a importância dos serviços prestados dentro da sua estrutura organizacional, o que permitiria à atuada combater as informações tidas como inverídicas ou incorretas.

Quanto as afirmativas da fiscalização de que o faturamento dessas empresas baseou-se quase unicamente nos serviços prestados à impugnante, não se mostra difícil constatar tal fato, já que o Anexo I, 79 a 83 deste processo

digital, elenca as notas fiscais emitidas pelas empresas tendo a autuada como contratante, de forma seqüencial e mês a mês. Tais informações são de conhecimento da impugnante, que não pode alegar desconhecimento ou dificuldade em se defender de tais assertivas.

Sobre as informações obtidas pela fiscalização no sítio da empresa na internet ou no *site* LinkedIn, questiona a impugnante sobre a veracidade dessas informações, de modo que qualquer um pode fazer constar o que quiser nestes sítios.

Como contraponto, o relator a quo manifestou que as informações trazidas no sítio da própria empresa na internet ou em informativo por ela elaborado (Informax) não podem ser tratadas com a superficialidade que a empresa pretende, já que é a autuada que elabora e administra as informações ali contidas.

Quanto às informações no *site* LinkedIn, as informações nele postadas não são por si só determinantes para se chegar às conclusões a que chegou a fiscalização. Assim, entendeu que, dentro de um contexto probatório vasto, exatamente em decorrência do conjunto de provas apresentados, não se poderia diminuir a importância dos fatos constantes no *site* LinkedIn.

Assim, com base no REFISC, às fls. 19 e 20, tomou-se que o sócio da empresa Astervil Ltda, CNPJ: 05.163.069/0001-50, Sr. José Maria Vilela Ribeiro, o qual no *site* LinkedIn constava como Gerente de Negócios da Reframax Engenharia Ltda. Ratificando essa informação, ele assina o Termo Aditivo 01/2010/08-0028 pela empresa contratada da qual é sócio, ASTERVIL, mas se identifica como Gerente de Negócios da Reframax Engenharia S/A no carimbo.

4) Da incompetência do agente fiscal para desconsiderar pessoa jurídica e reconhecer relações de emprego.

Contesta a autuada que fisco agiu fora dos parâmetros legais, pois desconsiderou a regular constituição de pessoas jurídicas e concluiu pela existência de relações de emprego, sem que o ordenamento jurídico pátrio lhe conferisse este poder, que, segundo art. 114 da Constituição Federal, o assunto é da competência da Justiça do Trabalho apreciar questões oriundas das relações do trabalho, inclusive, o reconhecimento das relações de emprego, devendo-se observar o disposto no art. 229, § 2º do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social – RPS), que institui competência aos fiscais previdenciários para descaracterizarem relações jurídicas previamente pactuadas e reconhecerem a existência de vínculo empregatício, com vistas a exigir as contribuições sociais dos supostos empregadores.

Inobstante reconhecer que somente a Justiça do Trabalho detém a competência para estabelecer o vínculo empregatício, entendeu a DRJ que a fiscalização somente caracterizou o segurado empregado para fins previdenciários, ou seja,

independentemente do nome do cargo que se dá, a natureza dos serviços que os segurados prestaram se inserem no conceito de empregado para fins previdenciários, conforme disposto no art. 12, inc. I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212/91, combinada com o art. 9.º, inc. I, alínea “a”, do Regulamento da Previdência Social-RPS.

Ou seja, a fiscalização não tinha por objeto o reconhecimento de direitos trabalhistas, mas apenas a exigência das contribuições previdenciárias devidas em face da constatação da relação jurídica de “emprego” das pessoas físicas prestadoras de serviço para a impugnante, ainda que camufladas sobre a titularidade de pessoas jurídicas.

Assim, os presentes autos objetivam tão somente a exigência do crédito tributário previdenciário devido pela empresa em razão da contratação de pessoas físicas que para ela laboraram na condição de segurados empregados, inexistindo, portanto, qualquer forma de invasão das atribuições do Ministério do Trabalho ou da justiça trabalhista.

A autuação não se baseou na existência das empresas contratadas, mas sim que a relação existente entre a empresa autuada e tais empresas seria apenas uma simulação da real prestação de serviços.

Dessa forma, entendeu-se sem razão a alegação da empresa autuada.

Por fim, para a eficaz análise das argumentações apresentadas pela impugnante, delimitou o relator de piso os limites deste julgamento administrativo, destacando que um dos princípios basilares da administração pública é o da legalidade, princípio que obsta a aplicação da discricionariedade pelo gestor público, ou seja, existe a obrigação de cumprir e respeitar as leis em vigor.

Nesse sentido, a lei cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada pelos órgãos competentes do Poder Judiciário, surtirá efeito enquanto vigente e será obrigatoriamente cumprida pela administração por força do ato administrativo vinculado. Assim, não seria possível, em sede administrativa, afastar a aplicação de legislação em vigor, conforme estabelece o art. 18 da Portaria RFB n.º 10.875/2007 e art. 26-A do Decreto 70.235/1972, acrescentado pela MP 449, de 03/12/2008, transformada posteriormente na Lei n.º 11.941/2009, cujo teor transcreve:

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

Ressalta também que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais firmou o mesmo entendimento, através da Súmula CARF n.º 2:

“Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Sendo assim, a Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade ou sua ilegalidade e, sobretudo, de aplicar tal reconhecimento ou declaração nos casos concretos, de leis, dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim expressamente declarados pelos órgãos competentes.

Dessa forma, no âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe exclusivamente verificar se o ato praticado pelo agente está, ou não, conforme a legislação, sem emitir juízo sobre a legalidade ou a constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato.

Isto posto, não compete à instância administrativa de julgamento manifestar-se sobre eventuais violações a princípios constitucionais ou de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais em sentido amplo, que assim não tenham sido declarados, no caso, especialmente o contido no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. Assim, tem-se, na perspectiva do relator de piso, que o fisco agiu dentro do parâmetros legais vigentes.

Em continuidade ao contraponto das teses trazidas pela impugnante, traz a posição da DRJ quanto ao entendimento de que não caberia à fiscalização caracterizar o vínculo empregatício entre o sócios das empresas prestadoras de serviços com a empresa tomadora de serviços, para fins tributários, em vista do que disposto no art. 129 da Lei n.º 11.196/05.

Trouxe aos autos julgado do CARF nos seguintes termos:

“[...]CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. AFASTAMENTO DA NORMA PREVISTA NO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

Tendo o fisco demonstrado a existência dos pressupostos da relação empregatícia entre sócio da empresa prestadora e a contratante, afasta-se a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, posto que esse dispositivo é destinado a regular a relação de prestação de serviço entre pessoas jurídicas.

[...].”

(1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo n.º 12259.003336/2009-28 – Acórdão n.º 22401-002.924, Sessão de 12/03/2013, Relator Designado Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo)

Concluiu o voto condutor que contratação de prestadores de serviços na condição de pessoas jurídicas somente seria legal, de acordo com o art. 129 da Lei n.º 11.196/05, desde que não se caracterizasse vínculo de emprego entre a empresa contratante e os prestadores de serviços ligados às contratadas. O que define a existência ou não da relação de emprego são os fatos, portanto havendo prestação de serviços não eventual, subordinada, pessoal e remunerada haverá relação de emprego.

Destarte, não seria possível cogitar-se que referida norma jurídica (artigo 129 da Lei n.º 11.196/05) viesse a legalizar qualquer situação irregular nas relações de prestação de serviços, com fim de se reduzir as obrigações tributárias previdenciárias. Não aplicável ao caso concreto, portanto, a referida legislação.

Por fim, não entendeu o relator de piso que não procede a alegação de que o parágrafo único do art. 116 do CTN dependeria de edição de lei ordinária para sua execução, e que, portanto, estaria consolidada a ilegitimidade da fiscalização para realizar os lançamentos em tela nos moldes como o fez. Isso porque, em nenhum momento baseou-se o fisco neste dispositivo legal para lançar as contribuições previdenciárias entendidas como devidas.

5) Da desconsideração pela autoridade fiscal dos valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviço.

Argumentou a autuada pela nulidade dos lançamentos fiscais por não terem sido a eles apropriados os valores recolhidos pelas próprias empresas prestadoras de serviços, cujos sócios foram considerados para fins previdenciários, como seus empregados.

Não prosperaram tais argumentos no acórdão recorrido, nos seguintes termos formulados pelo voto condutor.

Ressaltou-se então que o art. 121 do Código Tributário Nacional - CTN, dispõe que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, denominando-se contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Por sua vez, defendeu constituir fato gerador da obrigação previdenciária principal, em relação à empresa, a prestação de serviços remunerados por segurados obrigatórios da Previdência Social, dentre eles, o segurado empregado, dispondo o art. 28 da Lei n.º 8.212/91:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Assim, toda e qualquer pessoa jurídica está, nos termos da legislação de regência, obrigada ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias decorrentes da atividade econômica por ela desenvolvida.

No caso destes autos, a pessoa jurídica autuada está obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração por ela paga ou creditada às pessoas físicas que lhe prestam serviços. Por outro lado, as contribuições lançadas nos AIOP em comento dizem respeito à remuneração paga pelo contribuinte às pessoas físicas que lhe prestaram serviços, pessoas que foram descaracterizadas da condição de “pessoa jurídica”.

Assim sendo, os eventuais recolhimentos para Previdência Social, foram realizados pelas “pessoas jurídicas”, em seus respectivos CNPJ, sendo plenamente válidos perante a RFB. Assim, não haveria fundamento legal para apropriar aos presentes lançamentos qualquer recolhimento por elas efetivado. Dessa forma, não caberia a apropriação e dedução desses recolhimentos que partiram de determinada PJ, em débito lançado contra outra PJ.

Com base nesse entendimento, não foi acatado o pleito da impugnante quanto a esse ponto.

6) Dos lançamentos realizados com base em mera presunção.

A autuada alegou que, nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento tributário se funda na lei e na motivada demonstração da ocorrência dos fatos geradores dos tributos. Portanto, no seu entendimento, competiria ao fisco, ao realizar uma autuação, comprovar de forma robusta as premissas fáticas aptas a validar este procedimento. Aduz que *“assim, a comprovação de fatos através das presunções simples não prescinde da conjugação de três condições, quais sejam gravidade (a relação de verossimilhança entre a realidade e o fato deduzido com suporte na presunção deve ser relevante, embora incerta), precisão (o indício que enseja a presunção não pode levar a várias presunções, mas apenas ao fato conhecido que se quer provar) e concordância (quando existir mais de um indício, todos devem evidenciar um mesmo fato).”*

Ressaltou o relator do acórdão recorrido que, conforme os artigos 142 e 149 do CTN e do art. 33 e § 1º da Lei nº 8.212/91, dentro de suas prerrogativas legais a auditoria fiscal tem o poder-dever de fiscalizar e identificar, conforme a situação fática apresentada, a realidade dos fatos geradores ocorridos, isto é, a verdade material, em detrimento dos aspectos meramente formais dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte.

Esclareceu que, quanto à atividade probatória em geral, a partir da qual são construídos os alicerces de uma imputação (e também da própria defesa), há dois tipos de provas. A prova direta, ou “histórico-representativa”, e a prova indireta, construída a partir de uma análise lógica dos fatos.

In casu, no caso da prova indireta, tem-se a existência de diversos indícios e de uma maneira indireta pela qual o julgador formula a sua convicção, a partir de fatos logicamente inter-relacionados. Ao fisco cabe demonstrar, com base em fatos e indícios concretos, prováveis *de per si*, a construção lógica e coerente

de uma situação que permita a nova qualificação jurídica dos negócios ou operações realizadas.

Presunção é prova indireta. O fisco pode utilizar-se de presunção a fim de demonstrar a ocorrência de fato tributariamente relevante, baseando-se em regras de experiência acerca do que geralmente acontece no mundo fenomênico. A presunção simples é admitida no âmbito do lançamento tributário, desde que os indícios sejam plurais, precisos, harmônicos e convergentes.

Com esse entendimento, o voto condutor do acórdão recorrido concluiu que, a partir de um ou vários elementos, caracteriza-se a existência de um fato, sendo a presunção um recurso legalmente admitido como meio de prova, e utilizado quando o fato discutido não se possa provar por meios diretos. Tendo o fisco apresentado elementos fortes e convincentes, a imputação tende a ser comprovada, subsumindo-se à hipótese de incidência legal, sendo dada a possibilidade do contribuinte rejeitar a presunção, apresentando elemento seguro de prova em contrário, o que não ocorreu, vez que nenhum documento foi apresentado que se contraponha ao feito fiscal.

7) Pressupostos fáticos-jurídicos da relação de emprego constantes do artigo 3º da CLT: pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica.

O relator do voto condutor do acórdão recorrido entendeu que tais elementos estavam presentes em todos os contratos de prestação de serviços elencados pela fiscalização. Assim, apresentou, um a um, o disposto pela auditoria e o apresentado concretamente pela impugnante.

7.1) DA PESSOALIDADE

É dispensável a existência da Pessoa Jurídica-PJ na execução dos trabalhos executados. 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. 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, representadas por profissionais altamente especializados nas atividades em que a fiscalizada atua (refratários e isolamento térmico e acústico), contratadas sob o manto de pessoas jurídicas - PJ.

No caso da presente auditoria fiscal, a prova da pessoalidade é demonstrada pela existência de cláusula contratual que identifica a pessoa física responsável pelo cumprimento do contrato e pela existência de despesas de viagem em nome das pessoas físicas que executaram os serviços.

Não bastasse isto, a prestação pessoal é corroborada pelas informações colhidas na internet que, na maioria dos casos, a própria empresa os apresentam no respectivo cargo que ocupam na fiscalizada.

Finalmente, a pessoalidade também está flagrantemente exposta no caso de empregado remunerado concomitantemente sob as normas da CLT e adicionalmente por intermédio de pessoas jurídicas - PJ. O próprio sujeito passivo reconhece a condição de empregado do prestador dos serviços ao formalizar seu contrato de trabalho.

Com o exposto acima, fica patente que a relação se dá entre a empresa, REFRAMAX ENGENHARIA S/A, e os contratados na identidade de suas pessoas físicas. Cabe ressaltar que todas as empresas mencionadas, que emitiram as NFS, não possuíam segurados empregados à época e tal fato foi constatado através de pesquisa nos diversos sistemas da RFB, como a RAIS e a GFIP.

A autuada alega que não existe vedação a que serviços contratados sejam executados pelos quotistas de uma sociedade, vedação que, de fato, inexistente. No entanto, no entender do relator de piso, o conjunto de informações trazidas pela fiscalização caso a caso no REFISC demonstra que os serviços contratados deveriam ser prestados necessariamente pelos sócios das contratadas, o que inverte a lógica da impugnante, caracterizando a pessoalidade, conforme acima dispôs o fisco. Ou seja, não há impedimento de que os sócios prestem esses serviços, porém a necessidade de que sejam eles especificamente os prestadores, caracteriza a ocorrência do pressuposto da condição de segurado empregado, a pessoalidade.

Entendeu o colegiado de piso que, embora os contratos tenham sido firmados entre PJs, a situação fática constatada de que os contratos firmados objetivam mascarar a contratação de pessoas físicas na execução de determinados trabalhos junto à impugnante, não sendo a simples listagem destes contratos suficiente para desqualificar o trabalho fiscal e a vasta comprovação de que existiu a relação de emprego para fins tributários.

A existência na contabilidade da autuada de despesas de viagem em nome das pessoas físicas que efetivamente lhes prestaram serviços, os sócios das empresas contratadas, foi outro indício considerado pela fiscalização para os fins de enquadramento da relação de emprego. Isso porque deveria constar da escrituração contábil da autuada como pagamento para uma PJ e não em nome específico do sócio PF da empresa prestadora de serviços, já que a contabilidade da empresa deve espelhar a realidade dos fatos ocorridos. Não haveria que se falar que a praticidade justifique tal procedimento contábil, sendo esse mais um indício consistente, grave e preciso, na direção da relação empregatícia considerada pela fiscalização quando da lavratura dos autos de infração.

Alegou a autuada que também não prospera a assertiva feita pela fiscalização de que a pessoalidade restaria também evidenciada quando o sócio da empresa prestadora de serviços compõe, concomitantemente, o quadro de funcionários da

impugnante, dado não haver nenhuma vedação a cumulação de emprego com atividade na iniciativa privada, nem que esta atividade poderá ser exercida pelo sócio do empregado simultaneamente à prestação laboral de serviços.

Citou como exemplo, o profissional Eduardo Cury, sócio da empresa EC Engenharia e Construções Ltda, que prestou serviços pela PJ em 03/2008 a 06/2008, 08/2008 e 03/2009, não de forma permanente.

O relator a quo indicou que, diante da situação fática verificada, a prestação de serviços por empregados da autuada através de PJ onde são sócios, concomitantemente, não restou comprovada, no sentido de que houve prestação de serviços por sócios não empregados ou pelo próprio sócio em regime de tempo parcial. A impugnante alega mas não comprova os fatos alegados. A fiscalização, nesses casos, caracterizou a complementação de remuneração do segurado empregado através das notas fiscais de prestação de serviços emitidas. E, de todo o contido no REFISC, somente duas empresas se enquadram nesta situação, a citada EC Engenharia e Construções Ltda – CNPJ: 09.113.098/0001-68 e a Guilherme de Lucena Chrispim – CNPJ: 09.276.032/0001-99.

A empresa EC, cujo sócio é o Sr. Eduardo Cury, que possui vínculo com a fiscalizada entre fevereiro/2005 e abril/2009, prestou serviços nos meses de 03/2008 a 06/2008, 08/2008 e 03/2009, e conforme já dito acima, não trouxe a autuada nenhuma comprovação de que os serviços prestados pela EC estão desvinculados da atividade como empregado do seu sócio, lembrando que a própria impugnante dispõe que contratou o referido profissional através de sua empresa, por já conhecer sua capacidade técnica, ou seja, aponta que foi o próprio quem executou esses serviços, mas não apresenta elementos de prova de que os serviços foram executados independente da sua condição de empregado. Ressalte-se que, no presente processo, em decorrência do disposto no item “Da Decadência” supra, nenhum valor restou lançado relativamente a empresa EC.

Quanto à empresa Guilherme Lucena Chrispim, empresário individual, firmou-se contrato com a autuada em 01/11/2008 e o Sr. Guilherme Lucena Chrispim, pessoa física, passou a ter vínculo como empregado com a impugnante a partir de 05/11/2008. A PJ não possui nenhum empregado conforme RAIS e GFIP. O faturamento da empresa, a partir de 12/2008, foi exclusivamente com a autuada. Diante desses fatos, considerou o fisco que os valores pagos relativos às notas fiscais de prestação de serviços referem-se a complementação da remuneração do segurado empregado gerente comercial. Não traz a empresa nenhuma comprovação de que a situação fática real é outra que não a concluída pelo fisco.

Na impugnação apresentada, assevera ainda a impugnante que, de fato, os serviços prestados pelas empresas contratadas, muitas vezes o foram por seus próprios empreendedores, citando como exemplo a empresa GPO – Gerenciamento de Projetos e Obras Ltda, integrada por seis sócios sendo dois administradores e quatro engenheiros, cada um com uma qualificação profissional específica na prestação de serviços à autuada, detalha as atividades a serem

executadas. Aduz que a ausência de empregados não importa em concluir pela relação de emprego.

A própria alegação da autuada aponta na necessidade de ser especificamente aqueles profissionais os determinados a executar essas funções, ou seja, ela própria caracteriza aqui a personalidade na execução dos serviços contratados. Assim, a ausência de empregados, por si só, não caracterizaria a relação de emprego que embasa os autos, mas é mais um ponto convergente na caracterização dessa relação.

Na seqüência, o relator de piso dispõe sobre as empresas Evandro de Carvalho Souza – CNPJ: 04.691.471/0001-44 e Guilherme Lucena Chrispim – CNPJ: 09.276.032/0001-99.

Quanto à empresa Evandro de Carvalho Souza, destaca que, conforme REFISC, o conjunto de fatos encontrados apontam de forma consistente para a existência da relação de emprego para fins tributários: além de existirem despesas de viagem em nome de Evandro de Carvalho Souza; de não ter a empresa empregados no período fiscalizado; de a atividade prestada estar intrinsecamente ligada à atividade normal da autuada; a própria empresa informa no seu site que o Sr. Evandro Carvalho ocupa a função de Coordenador de Obras da autuada; no informativo Informax nº 34, edição de dezembro/2012 a fevereiro/2013, o Sr. Evandro é apresentado como Coordenador de Obras e Contratos – Filial Vitória-ES, e; a remuneração contratual, conforme cláusula Quarta do contrato nº CC-09-0083, às fls. 147, determina remuneração fixa mensal. Ainda, a numeração das notas fiscais emitidas pela empresa demonstram seqüência numérica para todo o período objeto dos AIOP que compõem este processo, o que afasta o argumento da recorrente quanto à ampliação do mercado de trabalho da empresa e a possibilidade do profissional auferir maior renda com outros clientes.

Quanto a empresa Guilherme Lucena Chrispim, o REFISC traz elementos que apontam efetivamente no sentido da existência de relação de emprego, já que a PF do Sr. Guilherme Lucena Chrispim foi contratado pela autuada exatamente em 05/11/2008 como empregado (Gerente de Desenvolvimento Comercial, e posteriormente, Gerente de Marketing) e em 01/11/2008 firmou-se contrato de prestação de serviços, com remuneração fixa, entre a PJ Guilherme Lucena Chrispim e a impugnante, sendo que a partir de 12/2008, o faturamento da PJ é exclusivo com a autuada. Não contrapõe a autuada a conclusão da fiscalização que considerou que o montante pago através das NFS emitidas pela PJ Guilherme Lucena Chrispim referiam-se, na verdade, a uma complementação da remuneração do segurado empregado.

7.2) DA NÃO EVENTUALIDADE

O artigo 9º inciso I, do Regulamento da Previdência Social-RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 assim estabelece:

"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)."

Conforme apontado pelo acórdão de piso *"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, e não deve ser confundida com presença, com jornada, com horário de trabalho, com exclusividade ou com o local de desenvolvimento das atividades."*

E também traz outros pontos sobre a não eventualidade, como a habitualidade na prestação dos serviços, o que seria comprovado com a emissão de medições de serviços mensais e da emissão das NFs correspondentes, sequencialmente.

7.3) DA ONEROSIDADE

Assim dispôs o REFISC:

A onerosidade está relacionada à remuneração do prestador, é a retribuição ao empregado pela prestação de serviço. Está consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, os quais são efetuados a cada 30 (trinta) dias, mascarados pelas notas fiscais de prestação de serviços. As NFS através das quais foram remunerados os segurados empregados irregularmente contratados encontram-se devidamente contabilizadas nas contas contábeis 3.3.1.003-0023 (SERVIÇOS DE TERCEIROS - PJ) , 3.3.1.001.0020 (ASSISTENCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA) e 3.3.1.001.0057 (ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS). Estes valores constituem os salários de contribuição dos segurados empregados irregularmente contratados.

A impugnante não concorda com a afirmação das fiscalizações de que a onerosidade estaria consubstanciada nos pagamentos efetuados a cada trinta dias; alega que qualquer prestação de trabalho, ainda que sem vínculo empregatício, é passível de mensuração econômica. Não basta que os pagamentos tenham sido efetuados pela impugnante para caracterizar a onerosidade, mas que ele seja em forma de salário.

Conforme exposto pelo relator de piso, as alegações da autuada restringem-se a buscar a descaracterizar a conclusão da fiscalização de que houve onerosidade nos serviços prestados pelos segurados empregados. O conjunto de elementos

trazidos pela auditoria fiscal remete a relação de emprego, sendo a onerosidade comprovada pelos pagamentos relacionados no Anexo I contido nos autos. Sustenta que os serviços declarados pela atuada como sendo prestados por PJ, o foram por seus sócios na condição de segurados empregados.

Quanto à alegação de que em nenhum momento houve pagamento direto aos sócios das PJs ou que seria necessário a identificação de qual dos quotistas recebeu o pagamento, o conjunto de provas aponta quem prestou serviços a atuada através de qual empresa, sendo identificado no REFISC por qual empresa recebeu sua remuneração cada PF envolvida.

Esclarece que a desconsideração da relação jurídica formalizada entre as empresas PJ, com a caracterização da relação de emprego para fins previdenciários, foi formada com base em diversos elementos de prova. Nesse contexto, o pagamento feito as empresas pela atuada, demonstra a existência da onerosidade dos serviços prestados pelos sócios das prestadoras.

A argumentação de que os valores pagos são variáveis, com redução de uma competência para outra e que, por vezes, não são contínuos, não descaracterizam a questão aqui em discussão da onerosidade dos serviços prestados, dado que dos contratos juntados aos autos pela fiscalização e da planilha Anexo I, tem-se que em praticamente todos os contratos existe na cláusula de remuneração parcela variável; em parte deles também existe uma parcela fixa de remuneração, o que é refletido com a emissão de notas fiscais em valores fixos, e outras em valores que variam.

7.4) DA SUBORDINAÇÃO

Quanto a este requisito legal, dispôs o REFISC:

A subordinação na relação de emprego traz em si a idéia 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.

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 NFS. Como explicado anteriormente, tais pagamentos estão devidamente registrados na contabilidade da REFRAMAX ENGENHARIA S/A.

Na subordinação hierárquica o empregado é subordinado ao patrão pela circunstância de estar inserido nos quadros funcionais da empresa em que o empregador ocupa uma posição de superioridade, de comando. A subordinação hierárquica está caracterizada pela determinação do

empregador dos serviços a serem executados, constantes dos contratos, e das atribuições inerentes aos cargos de gestores que ocupam na empresa. O empregado está sujeito ao cumprimento de tais encargos, no prazo determinado pelo empregador. Também fica patente a subordinação através de cláusula contratual no tópico relativo a OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE onde cria a obrigação de indicação de preposto para administrar o contrato com autoridade para definir todas as questões dele oriundas e para assumir em seu nome os compromissos com os clientes, pois vincula/subordina o trabalhador contratado ao responsável da sua área de atuação. No caso específico, são os ocupantes de cargos superiores já que as pessoas físicas contratadas ocupam cargos na estrutura organizacional da contratante. O exame do organograma da empresa nos dá a real noção dessa hierarquia.

A subordinação jurídica decorre do contrato de trabalho, em que o empregado se sujeita a receber ordens do empregador, a ser comandado pelo empregador. Incontestável também, no caso em tela, a subordinação jurídica: as ordens são expedidas pela REFRAMAX aos profissionais executores dos serviços, com indicação das atividades a serem executadas que são as previstas nos contratos entre a REFRAMAX e seus clientes, além das obrigações contratuais impostas e das atribuições inerentes aos cargos que ocupam na empresa. A própria natureza dos serviços e as condições em que são prestados não permitem garantir ao trabalhador a autonomia que afastaria o vínculo de subordinação à empresa responsável pela prestação dos serviços perante a contratante. A subordinação se define independentemente da afirmação contrária das partes. Ela se estabelece em função das próprias condições em que o trabalho é realizado.

Alega a autuada que a subordinação não restou demonstrada pelo fisco, que confundiu subordinação e sujeição. As empresas contratadas pela autuada prestaram serviços a impugnante de fato se sujeitam a diretrizes por ela traçadas, mas não em razão de relação entre empregado e empregador. A sujeição decorre apenas das determinações contratuais, trata-se de vínculo contratual mercantil e não laboral.

Por outro lado, entende o relator de piso a constatação de que as funções exercidas pelos segurados empregados sócios das empresas prestadoras de serviços fazem parte da estrutura organizacional da empresa, como entendeu devidamente comprovado pela fiscalização, não apenas por um elemento de prova individualmente e sim, por um conjunto de fatos convergentes que levaram a essa conclusão.

8) Da aplicação retroativa da multa menos onerosa.

O relator de piso destaca que se trata da comparação de multas em atendimento ao contido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, quando requer a aplicação da multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (0,33% por dia de atraso, limitado a 20%) em substituição à multa

aplicada de de 24%, prevista na legislação vigente à época dos fatos geradores, até 11/2008.

Entende que a aplicação da multa de mora de 20%, determinada no art. 35 da Lei n.º 8.212/91, que remete ao art. 61 da Lei n.º 9.430/96, tem aplicação restrita aos casos de recolhimento espontâneo em atraso, portanto, não se aplica ao presente processo.

Observa que, em função da decadência, apenas restaram cobradas as contribuições destinadas às entidades terceiras relativas às competências 11 e 12/2008 e constata que, da análise do anexo Discriminativo do Débito - DD do AIOP, na competência 11/2008 a multa aplicada é a de mora de 24%, prevista na legislação vigente à época dos fatos geradores e constante do anexo FLD. E na competência 12/2008, correta a aplicação da multa de ofício de 75%, já que vigente a nova legislação, art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, introduzida pela MP 449/2008, quando da ocorrência dos fatos geradores relativos a esta competência.

9) Fatos geradores das contribuições previdenciárias - Participação nos Lucros e Resultados pagos em desacordo com a legislação específica.

Por fim, no que se refere ao fatos geradores das contribuições lançadas referentes à rubrica Participação nos Lucros e Resultados pagos em desacordo com a legislação específica, conforme disposto pela auditoria fiscal no item 3.1.2 do REFISC, considerou o procedimento fiscal tal quesito como não impugnado, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70.235/72, tornando-se incontroversos os respectivos valores cobrados no AIOP.

Por fim, concluiu o relator de piso, seguido pelos seus pares da DRJ, impugnação, mantendo-se parcialmente o crédito tributário exigido através do AIOP Debcad n.º 37.373.257-0, com a exclusão integral dos valores lançados nas competências 01 a 10/2008, em função da decadência.

Por originarem-se da mesma situação fática e elementos de prova, o que caracterizou a relação de dependência e conexão entre este AIOP e os AIOPs que compõem o processo n.º 15504.730625/2013-29, julgado na mesma sessão de julgamento (Acórdão n.º 14-54.676, cuja decisão foi recorrida de ofício), foram ambos os autos encaminhados fins do reexame necessário (**Recurso de Ofício**) (Portaria MF n.º 3/2008 c/c art. 1º, inciso I, “e” da Portaria RFB n.º 666/2008.)

É este o denso relatório.

Voto

Conselheiro Gleison Pimenta Sousa, redator ad hoc.

Conforme art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, a Presidente da Turma, designou-me redator ad hoc para formalizar o voto vencedor no presente acórdão, dado que o relator original, não mais integra o CARF.

O redator ad hoc, para o desempenho de sua função, serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

DA ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, nos termos da Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, que revogou a Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, que, por sua vez, havia revogado a Portaria MF n.º 3, de 03 de janeiro de 2008, restou estabelecido limite de R\$ 15.000.000,00 para interposição de recurso de ofícios pelas Turma da DRJ, a saber:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

A verificação do limite de alçada, estabelecido em Portaria da Administração Tributária, para fins de conhecimento do recurso de ofício pelo CARF, é efetivada, em juízo de admissibilidade, quando da apreciação na segunda instância, aplicando-se o limite vigente na ocasião, nos termos da Súmula CARF n.º 103.

“Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

Da análise dos autos (AIOP Debcad 37.373.257-0, e-fls. 3/11 e dos conexos AIOP Debcad n.º 37.373.253-8 e n.º 37.373.256-2, relativos ao Processo n.º 15504.730625/2013-29) verifica-se que o montante de tributo e encargos de multa exonerados são inferiores a R\$ 15.000.000,00. Logo, diante do novo limite estabelecido na Portaria MF n.º 2/2023, entendo por não conhecer do recurso de ofício.

Cabe, ainda nessa fase inicial do voto, esclarecer que as alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade apresentadas quando da interposição deste Recurso Voluntário afrontam o contido na Súmula CARF n.º 2, portanto delas não conheço.

“Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Nesse mesmo sentido, a lei cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada pelos órgãos competentes do Poder Judiciário, surtirá efeito enquanto vigente e será obrigatoriamente cumprida pela administração por força do ato administrativo vinculado. Assim, não seria possível, em sede administrativa, afastar a aplicação de legislação em vigor, conforme estabelece o art. 18 da Portaria RFB n.º 10.875/2007 e art. 26-A do Decreto 70.235/1972, acrescentado pela MP 449, de 03/12/2008, transformada posteriormente na Lei n.º 11.941/2009, cujo teor transcreve:

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

Isto posto, o recurso voluntário foi apresentados dentro do prazo legal (art. 33, do Decreto n.º 70.235/1972), **reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade**. Portanto, dele conheço parcialmente pelos motivos já expostos.

Como já previamente tratado, a fiscalização lavrou em 01/11/2013 o AIOP Debcad n.º 37.373.257-0 relativo às contribuições destinadas às entidades Salário Educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados, não declaradas em Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

De início, há de se esclarecer que a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Segunda Seção de Julgamento do CARF já julgou processo desta mesma empresa, sob a quase totalidade das mesmas alegações formuladas no Recurso Voluntário ora sob análise. Nesse sentido, veja-se o Acórdão 2402-006.069, do qual empresto, pela clareza com que apresentados, os seus fundamentos. Senão vejamos:

II. DAS NULIDADES

Em resumo, a recorrente suscita a nulidade da autuação diante da (a) ausência de termo inicial de ação fiscal; (b) método de arbitramento/ausência de fundamento legal; (c) utilização de provas que não constam no processo administrativo; (d) incompetência do agente fiscal para desconsiderar pessoa jurídica e reconhecer relações de emprego; (e) desconsideração pela autoridade fiscal dos valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Tais preliminares devem ser rejeitadas e o acórdão de impugnação as enfrentou de forma exaustiva e acertada. Quanto ao item (e) por entender ser matéria de mérito, será analisada e enfrentada oportunamente neste voto.

III.a. NULIDADE DE LANÇAMENTO PELA AUSÊNCIA DE TERMO INICIAL DE AÇÃO FISCAL (ANO 2008).

A recorrente alega que não foi notificada do interesse de se proceder à fiscalização dos tributos recolhidos no exercício de 2008 dado que tal informação não constou nos Termos de Intimação Fiscal – TIF apresentados pela fiscalização, o que obstaculizou seu direito de optar pelo pagamento dos créditos tributários apenas com os encargos de mora, tal como previsto no art. 47 da Lei n.º 9.430/96, pelo qual deve ser declarado nulo o lançamento efetuado. Também que na ausência dessa informação, lhe foi cerceado o direito de se defender amplamente.

O Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 03, recepcionado pela recorrente em 17/09/2013, e seu anexo (e-fls. 55 e seguintes) reportam-se ao “Período de apuração: 01/2008 a 12/2010”, intimando a recorrente a apresentar documentos relativos àquele ano, dentre muitos outros (ex.: e-fls. 55), a “Folha de Pagamento PLR 2008”. Assim, não se sustenta a alegação da recorrente que teve, naquele momento, a oportunidade de indicar todos os elementos e esclarecimentos que entendesse necessário à sua defesa.

O art. 47 da Lei nº 9.430/96 permite o pagamento de tributos apenas com os acréscimos legais aplicáveis no caso de procedimento espontâneo somente para tributos e contribuições já declarados, no caso em GFIP, o que não se constata no presente caso. Ausente a declaração prévia da empresa dos seus valores devidos, não há que se falar em recolhimento das contribuições previdenciárias devidas após o início do procedimento fiscalizatório apenas com os encargos de mora.

“Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.”

Rejeitada portanto a nulidade apontada.

III.b. NULIDADE. MÉTODO DE ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL.

Alega a recorrente (e-fls. 429), apenas em sede de recurso voluntário, a nulidade dos autos de infração dado não apresentarem o fundamento legal do método de arbitramento utilizado, o que ofenderia o primado da legalidade, impossibilitando o contraditório e a ampla defesa. Segundo suas alegações *“é imprescindível, sob pena de nulidade, que os atos praticados pelas Autoridades Administrativas sejam fundamentados em disposições legais, sobretudo no exercício do múnus público de desenvolver a persecução do crédito tributário mediante atuação fiscal.”*

Da leitura atenta dos autos, identifica-se às e-fls. 42/43 (Relatório Fiscal dos Autos de Infração) o seguinte:

“O procedimento de aferição indireta para a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias tem respaldo na Lei nº 8.212/1991, em seu artigo 33, § 3º e 6º, e no artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, e suas alterações:

Lei nº 8.212/91

“Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art.11 desta Lei,

das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.”

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

RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

“Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.”

Assim, na forma da legislação supracitada, lançou-se de ofício o valor dos salários de contribuição dos segurados empregados, extraíndo-os das notas fiscais emitidas pelas PJ contra a REFRAMAX ENGENHARIA S/A, confrontadas e confirmadas com os lançamentos contábeis e com as DIRF.”
(ressaltei)

Assim, exposta a de base legal e a metodologia aplicada pela fiscalização, não importa a nulidade dos lançamentos. Além disso, diante dessas informações competiria à recorrente contraposição de tal metodologia, inclusive em sede deste processo administrativo, o que não foi feito.

Adotando-se tal metodologia foi possível à fiscalização também identificar as contribuições previdenciárias correspondente a cada empregado.

Há de ressaltar que os lançamentos em questão não foram realizados com base em meras presunções. Eles se lastrearam no acervo probatório produzido pela fiscalização (exame das notas fiscais emitidas pelas empresas prestadoras de serviços; análise da contabilidade da primeira recorrente; levantamento da sua estrutura gerencial e operacional e a inter-relação desta com aqueles que lhe prestavam serviços, dos seus cargos de direção; avaliação de identidade dos endereços das empresas; aferição dos seus capitais sociais; dentre tantas outras provas).

Portanto, incabível a nulidade alegada ao tempo que também rebatido o item 2.2.2 do Recurso Voluntário interposto.

III.c NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. UTILIZAÇÃO PELO FISCO DE PROVAS QUE NÃO CONSTAM DO PROCESSO ADMINISTRATIVO OU SEM COMPROVAÇÃO DE VERACIDADE.

Aduz a recorrente sobre a não juntada aos autos dos documentos que comprovem as afirmações da fiscalização, de que da análise dos sistemas da Receita Federal do Brasil – RFB, em especial da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS e Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, constatou que nenhuma das empresas prestadoras de serviços cujos sócios foram considerados segurados empregados da autuada, declarou ter empregados. Alega que a ausência dessa documentação afronta seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Me aproprio de trecho do voto do D. Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, relator do Acórdão 2402006.069, da 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, que, ao analisar exatamente a mesma alegação, assim se manifestou, sendo seguido por seus pares, por unanimidade:

Segundo se observa na decisão recorrida, de fato a fiscalização não anexou aos autos as informações obtidas junto aos sistemas RAIS e GFIP, que dariam conta de que as prestadoras não tinham empregados em seus quadros.

Essa omissão, entretanto, não implica a nulidade dos lançamentos, pois, na pior das hipóteses, e uma vez situada na instrução probatória, deveria resultar na deficiência da instrução quanto à alegação de que as empresas prestadoras não tinham empregados.

Dito de outra forma, a falta de juntada aos autos dos documentos comprobatórios pela fiscalização resultaria na falta de prova dos fatos alegados, e não na nulidade do lançamento, mesmo porque a autuação está amparada em inúmeras outras alegações e em variados elementos probatórios, que serão analisados no mérito desta decisão.

Ademais, as recorrentes não provaram ter sofrido qualquer prejuízo e sequer contestaram a afirmação feita pelo agente fiscal, concentrando suas alegações, nesse tocante, em questões meramente tangenciais.

Todos os demais elementos de prova foram fartamente juntados aos autos e não há qualquer nulidade a ser declarada.

Sob os mesmos fundamentos, ou seja, de que o que embasou o julgamento da DRJ foi um conjunto robusto de provas, que se somam e se complementam, se aplica à afirmação de que informações obtidas na internet e no site de relacionamento profissional *LinKedIn* não se prestam ao julgador para formar sua convicção. Note-se que a recorrente se apega à questões técnicas, como a possibilidade de qualquer pessoa poder ter acessado o sítio da recorrente para inserir informações atinentes aos seus funcionários, atribuindo-lhes cargos falsos, ou mesmo que as informações constantes das páginas daqueles que se identificam como seus empregados podem ter sido inseridas por terceiros em detrimento aos seus titulares, dado que não lhes foi garantida a autenticidade com a utilização de assinatura digital emitida sob a ICP-Brasil.

Nesse aspecto, prova simples em favor à recorrente seria a apresentação de declarações, de próprio punho e devidamente autenticadas, firmadas por aqueles cujas informações nos citados sítios da internet se alegam inverídicas; declarações estas contestando tais informações no sentido de que os cargos a eles atribuídos na recorrente não refletiriam a realidade. Tal elemento de prova, ao ver deste relator suficientemente robusta, não foi trazido aos autos. Lembro, nesse aspecto, o disposto no art. 368, do Código de Processo Civil:

“Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.”

Pelo exposto, não há nulidade a ser declarada sob este aspecto.

III.d. NULIDADE. INCOMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL PARA DESCONSIDERAR A EXISTÊNCIA DE RELAÇÕES DE EMPREGO. LANÇAMENTO REALIZADO COM BASE EM MERA PRESUNÇÃO.

Inicialmente, importante esclarecer que esse tema, embora apresentado como nulidade, se confunde com o próprio mérito do recurso interposto. Dessa forma, os fundamentos apresentados nesse item já terão por objetivo também subsidiar a posição relativa ao item 2.2.1 da recorrente.

Alega a recorrente que a fiscalização, ao desconsiderar a regular constituição de pessoas jurídicas para concluir para existência de relações de emprego, teria ultrapassado a limitação legal o exercício das suas funções e se inserido em matéria afeta do Direito do Trabalho, o qual é amparado pela Justiça do Trabalho.

Nada mais equivocado. De início, como bem esclarecido pelo acórdão da DRJ (e-fls. 380), somente a Justiça do Trabalho detém a competência para estabelecer o vínculo empregatício.

Ressalto que o art. 142 do CTN prevê que a autoridade administrativa tem competência privativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, constituição que demanda a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente. Portanto agiu corretamente a fiscalização.

A caracterização realizada pela fiscalização deu-se apenas para definir segurado empregado para fins previdenciários, ou seja, a natureza dos serviços que os prestadores realizaram se inserem no conceito de empregado para fins previdenciários (art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 9º, I, “a”, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99).

Lei nº 8.212/91

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;

Decreto nº 3.048/99

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; (...)*

Constatou-se, portanto, apenas a exigência das contribuições previdenciárias devidas em face da constatação da relação jurídica de “emprego” das pessoas físicas prestadoras de serviço para a recorrente, ainda que camufladas sob a titularidade de pessoas jurídicas.

Observado o art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, abaixo transcrito, o auditor fiscal poderá desconsiderar o vínculo negocial e efetuar o enquadramento como segurado empregado, caso constate que o segurado contratado, sob qualquer denominação, preenche as condições referidas no inc. I, do caput do art. 9º supra citado.

Art. 229. [...]:

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

Assim, havendo demonstração (a) de não eventualidade; (b) de subordinação e (c) de remuneração, pode ser descaracterizado o vínculo pactuado, corroborando-se a existência efetiva de vínculo empregatício, oculto sob a contração de pessoa jurídica.

Ressalte-se, como bem explicitou o D. Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, relator do Acórdão 2803-004.130 (Segunda Seção – 3ª Turma Especial – Julg. 10.03.2015), nem mesmo se trata de desconsideração da pessoa jurídica.

“O artigo da Lei 129 da Lei 11.196/05 se refere a contratação de serviço entre o tomador e a sociedade prestadora de serviço (pessoa jurídica – PJ), diferentemente do prestador de serviço pessoa física, considerado pela fiscalização como segurado empregado por atender aos requisitos do art. 12, inciso I da Lei 8.212/91 e art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (Decreto-Lei 5.452, de 01/05/1943). Assim, presentes os elementos caracterizadores do segurado empregado, não há que se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei 11.196/05. A atividade fiscal é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN (Lei 5.172/66).

Observa-se que o procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da prestadora do serviço, como assevera o contribuinte, mas apenas desconsideração do contrato de prestação de serviço por pessoa jurídica, em razão da caracterização do liame empregatício, privilegiando a

realidade verificada durante a ação fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem os contratos mencionados.” (ressaltamos)

Analisemos, por fim, o art. 3º do Decreto-Lei nº 5.452/193 (Consolidação das Leis do Trabalho):

“Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.”

Visando identificar os requisitos de não eventualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração, passa-se a analisar detalhes relevantes dos contratos firmados entre a recorrente e os seus “prestadores de serviços”:

- **AS – TECNOLOGIA E SERVIÇOS DE REFRAATÓRIOS LTDA – CNPJ: 01.761.357/0001-55 (e-Fls. 131)**, tem como atividade “serviços de apoio técnico-comercial objetivando assessorar a CONTRATANTE na captação de contratos de serviços, dentro das suas especialidades técnicas de revestimentos refratários e de isolamento térmico”. São atividades abrangem as seguintes etapas **necessárias ao desenvolvimento do negócio**:
 - identificação do cliente e suas necessidades;
 - visitas comerciais e técnicas;
 - providências de cadastro, se necessárias;
 - obtenção de informações para elaboração de proposta competitiva;
 - indicação de profissionais para elaboração da proposta e execução dos serviços;
 - acompanhamento da concorrência e da proposta da CONTRATANTE ao cliente;
 - acompanhamento das negociações para contratação.

- **ASTERIL LTDA. – CNPJ: 05.163.069/0001-50 (e-fls. 137)**, tem como objeto a prestação de serviços de assessoria visando a melhoria contínua do relacionamento da contratante com seus clientes, abrangendo desde a fase de captação do contrato até as atividades de pós-venda, compreendendo: as visitas técnicas e comerciais, a elaboração de orçamentos e propostas, a negociação da contratação, o acompanhamento da execução, a assistência pós-venda.
Dentre as atividades a serem realizadas, destaco:
 - analisar o edital ou convite e discutir a estratégia do negócio com a Diretoria Executiva da Contratante;
 - identificar os documentos que deverão ser apresentados na proposta e orientar as pessoas da empresa que deverão providenciá-los (sendo a prestação de serviço à contratante, entende-se que as “pessoas da empresa” são da empresa contratante)
 - orientar os Assistentes de Orçamento sobre o levantamento do escopo dos serviços, seus quantitativos, os índices de produtividade a serem considerados, o planejamento dos serviços, a equipe e os equipamentos necessários à elaboração do orçamento;
 - negociar com o cliente as condições finais da contratação, conforme orientação do Diretor Executivo da contratante, documentando-as por escrito;
 - acompanhar a execução da obra, apoiando e orientando o responsável pela sua execução, naquilo que for de interesse da empresa e de seu cliente;

- Elaborar, acompanhar e negociar com os clientes as reivindicações relativas aos contratos, nos casos que lhe forem designados, definidos em comum acordo com o responsável pela execução da obra e a Diretoria Executiva.

Destaco, ainda, dentre as obrigações da CONTRATANTE, o seguinte:

*“3.1.4. Fornecer à CONTRATADA local para instalar seu pessoal, bem como os móveis e utensílios necessários aos seus serviços, inclusive computadores e impressoras, materiais de escritório, quando os serviços forem desenvolvidos na obra ou **no escritório central da CONTRATANTE.***

3.1.5. Fornecer à CONTRATADA todos os documentos relativos ao seu sistema de qualidade, segurança e medicina do trabalho.”

Por fim, dentre as obrigações da CONTRATADA:

“3.2.1. Manter à disposição dos trabalhos contratados o engenheiro José Maria Vilela Ribeiro (...).

3.2.3. Reunir-se com a CONTRATANTE ao final de cada semana, para analisar todos os assuntos relacionados com o desenvolvimento dos trabalhos e definir o programa e as ações para a semana seguinte.”

Observo que o Sr. José Maria assina o contrato como único representante legal da ASTERIL LTDA.

Quanto à remuneração, assim dispõe o contrato:

“4.1. Pela prestação dos serviços contratados a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA:

- Uma verba fixa ~~no valor de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais)~~, a ser paga em 15 parcelas mensais iguais até o quinto dia útil do mês seguinte à prestação dos serviços;*
 - Uma verba variável de valor correspondente a um percentual, determinado previamente de comum acordo, aplicado sobre o resultado econômico dos contratos resultantes das ações da CONTRATADA, apurado a cada mês. (...).”*
- **EVANDRO CARVALHO DE SOUZA – ME: CNPJ: 04.691.471/0001-44 (e-fls. 144)** contratada para a atividade de “assistência técnica nas obras de montagem e isolamento térmico”.

Dentre os serviços a serem realizados:

*“1.2.1. Supervisionar e gerenciar a execução da obra, **em nome da CONTRATANTE**, atendendo aos níveis de qualidade, controle e prazo de execução exigidos pelos CLIENTES.*

1.2.2. Elaborar as medições de serviços executados para os CLIENTES na forma exigida nos contratos.

1.2.3. Apresentar à CONTRATANTE relatórios de controle do andamento da obra e seus custos, na forma e na periodicidade acordada para cada contrato.”

Dentre as obrigações da CONTRATANTE, destaco:

“3.1.1. Assumir com os CLIENTES os compromissos feitos pela CONTRATADA em seu nome e com sua autorização.

3.1.2. Arcar com as despesas de viagens que forem realizadas pela CONTRATADA para atendimento ao escopo deste contrato, **as quais serão feitas em nome da CONTRATANTE**, tais como: passagens aéreas ou terrestres, refeições, combustível, hotéis, pedágios, ligações telefônicas, reembolso de gastos com veículo próprio.

3.1.3. Arcar com as despesas local de alojamento e combustível da CONTRATADA durante a execução das obras ou serviços.”

Por fim, dentre as obrigações da CONTRATADA:

“3.2.3. Reunir-Se com a CONTRATANTE ao final de cada semana, para analisar todos os assuntos relacionados com o desenvolvimento dos trabalhos e definir o programa e as ações para a semana seguinte.”

Quanto à remuneração, assim dispõe o contrato:

“4.1. Uma verba fixa de ~~R\$ 108.000,00 (cento e oito mil reais)~~ a ser paga durante o período contratual em parcelas mensais de ~~R\$ 7.200,00 (sete mil e duzentos reais)~~, com vencimento no quinto dia útil do mês seguinte.

Observado o REFISC, entendo que há elementos sólidos que apontam de forma consistente para a existência da relação de emprego para fins tributários.

Destaco, (a) a existência de despesas de viagem em nome de Evandro de Carvalho Souza (e não em nome da empresa); (b) não ter a empresa nenhum outro empregado no período fiscalizado; (c) da atividade prestada estar intrinsecamente ligada à atividade normal da autuada; (d) a própria empresa informa no seu site que o Sr. Evandro Carvalho ocupa a função de Coordenador de Obras; no seu informativo Informax n.º 34, edição de dezembro/2012 a fevereiro/2013, o Sr. Evandro é apresentado como Coordenador de Obras e Contratos – Filial Vitória-ES; (e) a remuneração contratual, conforme cláusula Quarta do contrato n.º CC-09-0083, às fls. 147, determina remuneração fixa mensal; (f) a sequência numérica das notas fiscais emitidas pela empresa para todo o período objeto dos autos de infração que compõem este processo, o que afasta a alegação de prestação de serviços para outros clientes.

- **GPO – GERENCIADORA DE PROJETOS E OBRAS LTDA.: CNPJ 07.610.236/0001-99 (e-fls. 149)**, contratada para *“serviços de engenharia consultiva para supervisão, gerenciamento e assistência técnica em serviços e*

obras de montagem de materiais refratários, cuja execução a CONTRATANTE venha a assumir contratualmente com terceiros, seus CLIENTES.”

Dentre as atividades a serem realizadas, destaco:

“1.1. Planejar a execução visando o atendimento aos prazos dos CLIENTES e os objetivos da CONTRATANTE relativos aos resultados econômico-financeiros dos respectivos contratos;

1.2. Supervisionar e gerenciar os contratos, **como preposto da CONTRATANTE**, atendendo aos níveis de qualidade, controle e prazos exigidos pelos CLIENTES, sem descuidar do custo orçado para o contrato; (...)

1.4. Apresentar à CONTRATANTE relatórios de controle do andamento da obra e seus custos, **na forma e na periodicidade acordada para cada contrato ou obra.**”

Dentre as obrigações da CONTRATANTE, destaco:

“3.1.1. Assumir com os CLIENTES os compromissos feitos pela CONTRATADA **como seu preposto**, em seu nome e com sua autorização.

3.1.2. Arcar com as despesas que forem realizadas pela CONTRATADA para atendimento ao escopo deste contrato, **as quais serão feitas em nome da CONTRATANTE**, tais como: passagens aéreas ou terrestres, refeições, combustível, hotéis, pedágios, ligações telefônicas, reembolso de gastos com veículo próprio.

3.1.3. **Fornecer todos os apoios necessários ao desenvolvimento dos serviços contratados com os clientes, tais como: almoxarifado geral com suprimentos de uniformes, material de proteção e segurança, ferramentas, máquinas e equipamentos, mão de obra qualificada, materiais de aplicação e de consumo, serviços administrativos de contratação e pagamento de pessoal, compras, etc. (...)**

3.1.5. Fornecer à CONTRATADA todos os documentos relativos ao seu sistema de qualidade, segurança e medicina do trabalho.”

Dentre as obrigações da contratada, destaco:

“3.2.1. **Manter à disposição dos trabalhos contratados os profissionais sócios da CONTRATADA (...)**

3.2.4. **Reunir-se com a CONTRATANTE a intervalos previamente acordados para analisar todos os assuntos relacionados com o desenvolvimento dos trabalhos.**”

Quanto à remuneração, assim dispõe o contrato:

“4.1. Pela prestação dos serviços contratados, a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA uma verba variável de valor correspondente a um percentual, determinado previamente de comum acordo, aplicado sobre o resultado econômico das obras e serviços gerenciados e supervisionados pela CONTRATADA, **apurado a cada mês.** (...)

4.4. A CONTRATANTE pagará à CONTRATADA até o quinto dia útil após a apresentação das suas respectivas faturas.”

- **GUILHERME LUCENA CHRISPIM – CNPJ: 09.276.032/0001-99 (e-fls. 154)**, contratado para prestação de “serviços de assessoria técnica e comercial na comercialização de serviços e materiais de isolamento térmico e refratário que a CONTRATANTE tenha assumido perante terceiros, seus CLIENTES, no período contratado (...).”

Destaco das obrigações da CONTRATANTE:

“3.1.1. Assumir com os CLIENTES os compromissos feitos pela CONTRATADA, **em seu nome**, desde que autorizada formalmente para tal.

3.1.2. Arcar com as despesas que forem realizadas pela CONTRATADA para atendimento ao escopo deste contrato, **as quais serão feitas em nome da CONTRATANTE**, tais como: passagens aéreas ou terrestres, refeições, combustível, hotéis, pedágios, reembolso de gastos com veículo próprio.

3.1.3. **Fornecer todos os apoios de infraestrutura necessários ao desenvolvimento dos serviços contratados, tais como: informática, cópias, impressão. (...)**”

Dentre as obrigações da CONTRATADA, destaca-se:

“3.2.4. **Reunir-se com a CONTRATANTE ao final de cada semana**, para analisar todos os assuntos relacionados com o desenvolvimento dos trabalhos e definir o programa e ações para a semana seguinte.”

Quanto à remuneração, assim dispõe o contrato:

“4.1. Pela prestação dos serviços contratados nesta empreitada a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA a quantia de R\$ 78.000,00 (~~setenta e oito mil reais~~) em 12 parcelas mensais.

4.2. A CONTRATANTE pagará à CONTRATADA no quinto dia útil após a apresentação das respectivas faturas.”

As atividades realizadas refletem a atividade de representação comercial da empresa autuada. O REFISC traz elementos que apontam para a existência de relação de emprego: o Sr. Guilherme Lucena Chripim (PF) foi contratado pela autuada exatamente em 05/11/2008 como empregado (Gerente de Desenvolvimento Comercial, e posteriormente, Gerente de Marketing) e em 01/11/2008 firma-se contrato de prestação de serviços entre a PJ Guilherme Lucena Chripim e a autuada, sendo que a partir de 12/2008, o faturamento da PJ é exclusivo com a autuada. Além disso, o contrato com a PJ determina remuneração fixa, caracterizando-se como remuneração de segurado empregado.

- **MRLIZ CONSULTORIA LTDA – CNPJ 06.237.384/0001-47 (e-fls. 159)**, contratada para prestação de “serviços de planejamento, assistência técnica e

gerenciamento nas obras de montagem de refratários cuja execução a CONTRATANTE assumiu contratualmente com terceiros, seus CLIENTES.”

Dos “serviços a cargo da CONTRATADA incluem todas as ações e providências necessárias ao bom desempenho do contrato com os CLIENTES, compreendendo” (dentre outras atividades não destacadas)?

- Auxiliar os gerentes de negócios nas fases de negociação junto ao cliente, vem como na estratégia que está sendo desenvolvida/
- **Realizar o planejamento de execução das obras da Reframax, em conjunto com os coordenadores de obras, distribuindo recursos de mão de obra, equipamentos e apoios;**
- Auxiliar os Coordenadores de Obras na **escolha dos funcionários e na logística para execução de treinamentos diversos** em todos os níveis operacionais;
- Propor e responsabilizar-se pela **implantação de indicadores de desempenho da Reframax**, com relação às **metas da Empresa** e realizar avaliações pertinentes, quanto necessário;
- Manter contatos com os clientes da Reframax durante o transcorrer da obra, **visando à interface de ligação da Empresa com os mesmos**, para a resolução de problemas de trabalho;

Dentre as obrigações da CONTRATANTE, destacam-se:

“3.1.1. Assumir com os CLIENTES os compromissos feitos pela CONTRATADA **relativos a providências de gestão, em seu nome e com a sua autorização.**

3.1.2. Arcas com as despesas que forem realizadas pela CONTRATADA para atendimento ao escopo deste contrato, **as quais serão feitas em nome da CONTRATANTE**, tais como: passagens aéreas ou terrestres, refeições, combustível, hotéis, pedágios, ligações telefônicas, reembolso de gastos com veículo próprio.

3.1.3. **Fornecer todos os apoios administrativos necessários ao desenvolvimento dos serviços contratados.**

3.1.5. **Fornecer à CONTRATADA local para instalar seu pessoal, bem como os móveis e utensílios necessários aos seus serviços, inclusive computadores e impressoras, materiais de escritório, quanto os serviços forem desenvolvidos na obra ou no escritório central da CONTRATANTE.**

Dentre as obrigações da CONTRATADA, destaca-se:

“3.2.4. **Reunir-se com a CONTRATANTE a cada semana**, para analisar todos os assuntos relacionados com o desenvolvimento dos trabalhos e definir o programa e as ações para a semana seguinte.”

Quanto à remuneração, assim dispõe o contrato:

“CLÁUSULA QUARTA – REMUNERAÇÃO

Pela prestação dos serviços contratados a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA:

4.1. Uma verba fixa ~~no valor de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais)~~ a ser paga durante o período contratual em parcelas mensais ~~de R\$ 10.000,00 (dez mil reais)~~, com vencimento no quinto dia útil do mês seguinte.

4.2. Uma verba variável de valor correspondente a um percentual, determinado previamente de comum acordo, aplicado sobre o resultado econômico das obras e serviços sobre os quais atuou a CONTRATADA, **apurado a cada mês.** (...)

4.5. A CONTRATANTE pagará à CONTRATADA até o quinto dia útil após a apresentação das suas respectivas faturas.”

- **OLIVEIRA ASSISTÊNCIA TÉCNICA EM REFRAATÓRIOS LTDA. – CNPJ 05.333.354/0001-71 (e-fls. 165)**, contratada para prestação de “serviços de planejamento, assistência técnica e gerenciamento nas obras de montagem de refratários, indicados pela CONTRATANTE, cuja execução tenha assumido contratualmente com terceiros, seus CLIENTES”, durante a vigência do contrato.

Dentre os serviços a serem prestados, destacam-se:

“1.2.1. Planejar a execução visando o atendimento aos prazos dos CLIENTES e os objetivos da CONTRATANTE relativos aos resultados econômico-financeiros dos respectivos contratos;

1.2.2. **Relacionar, para providências de mobilização pela CONTRATANTE, todos os recursos e apoios necessários à execução da obra, tais como: mão de obra direta e indireta, equipamentos, materiais, ferramentas, equipamentos de proteção e segurança, andaimes, alojamentos, escritórios de apoio, refeições, transportes etc;**

1.2.3. Supervisionar e gerenciar a execução da obra, sob orientação da CONTRATANTE, atendendo aos níveis de qualidade, controle e prazos exigidos pelos CLIENTES, sem descuidar do custo orçado para o contrato;

1.2.5. Apresentar à CONTRATANTE relatórios de controle do andamento da obra e seus custos, na forma e na periodicidade acordada para cada contrato;”

Dentre as obrigações da CONTRATANTE, destaco:

“3.1.2. Assumir com os clientes os compromissos feitos pela CONTRATADA em seu nome e com a sua autorização.

3.1.3. Arcar com as despesas que forem realizadas pela CONTRATADA para atendimento ao escopo deste contrato, as quais serão feitas em nome da CONTRATANTE, tais como: passagens aéreas ou terrestres, refeições, combustível, hotéis, pedágios, ligações telefônicas, reembolso de gastos com veículo próprio.

3.1.4. **Fornecer todos os apoios necessários ao desenvolvimento dos serviços contratados com os clientes, tais como: almoxarifado geral com suprimentos de uniformas, material de proteção e segurança, ferramentas, máquinas e equipamentos, mão de obra qualificada, materiais de aplicação e de consumo, serviços administrativos de contratação e pagamento de pessoal, compras etc.** (...)

3.1.6. Fornecer à CONTRATADA local para instalar seu pessoal, bem como os móveis e utensílios necessários aos seus serviços, inclusive computadores e impressoras, materiais de escritório, quando os serviços forem desenvolvidos na obra ou no escritório central da CONTRATANTE. (...)

Quanto às obrigações da CONTRATADA, destacam-se:

“3.2.1. Manter à disposição dos trabalhos contratados pelo menos dois engenheiros cujos currículos deverão ser aprovados pela CONTRATANTE, não havendo entre esses profissionais e o pessoal da CONTRATANTE qualquer relação de subordinação. Foram aprovados os currículos dos engenheiros Edgar Pinto da Cunha, portador da Cédula de Identidade nº M-1.241.484 SSP/MG e Julio César Oliveira de Figueiredo, portador da Cédula de Identidade nº M-2.285.459 da SSP-MG. (...)

3.2.4. Reunir-se com a CONTRATADA ao final de cada semana, para analisar todos os assuntos relacionados com o desenvolvimento dos trabalhos e definir o programa e as ações para a semana seguinte. (...)

3.2.7. Designar o engenheiro EDGAR PINTO DA CUNHA, CREA Nº 47446/D como responsável técnico pelas obras da REFRAMAX no Estado do Pará. (...)

Quanto à remuneração, assim dispõe o contrato:

“CLÁUSULA QUARTA – REMUNERAÇÃO

Pela prestação dos serviços contratados a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA:

4.1.1. Uma verba fixa no ~~valor de R\$ 158.400,00 (cento e cinquenta e oito mil e quatrocentos reais)~~, a ser paga em 11 (onze) parcelas iguais de ~~R\$ 14.400,00 (Quatorze mil e quatrocentos reais)~~ até o quinto dia útil do mês seguinte à prestação dos serviços.

4.1.2. Uma remuneração variável de valor correspondente a um percentual, determinado de comum acordo, aplicado sobre o resultado econômico dos contratos gerenciados pela CONTRATADA, verificado ao final de cada contrato. (...)

4.4. A CONTRATANTE pagará à CONTRATADA no quinto dia útil após a apresentação das respectivas faturas. Será apresentada uma fatura para remuneração fixa e outra para remuneração variável, totalizando o valor da medição mensal”

- **PAULO HENRIQUE ABREU COELHO – ME – CNPJ: 04.324.955/0001-55 (e-fls. 173)**, à semelhança do contrato firmado com a **ASTERIL LTDA. (e-fls. 137)**, tem como objeto a prestação de serviços de assessoria visando a melhoria contínua do relacionamento da contratante com seus clientes, abrangendo desde a fase de captação do contrato até as atividades de pós-venda, compreendendo: as visitas técnicas e comerciais, a elaboração de orçamentos e propostas, a negociação da contratação, o acompanhamento da execução, a assistência pós-venda.

Dentre as atividades a serem realizadas, destaco:

1. Analisar o edital ou convite e discutir a estratégia do negócio com a Diretoria Executiva da Contratante;
2. Identificar os documentos que deverão ser apresentados na proposta e orientar as pessoas da empresa que deverão providenciá-los (sendo a prestação de serviço à contratante, entende-se que as “pessoas da empresa” são da empresa contratante) (...)
4. Orientar os Assistentes de Orçamento sobre o levantamento do escopo dos serviços, seus quantitativos, os índices de produtividade a serem considerados, o planejamento dos serviços, a equipe e os equipamentos necessários e outros dados que considerem necessários à elaboração do orçamento.
8. Negociar com o cliente as condições finais da contratação, **conforme orientação do Diretor Executivo da CONTRATANTE**, documentando-as por escrito.
14. Acompanhar a execução da obra, apoiando e orientando o responsável pela sua execução, naquilo que for de interesse da empresa e de seu cliente;
16. Elaborar, acompanhar e negociar com os clientes as reivindicações relativas aos contratos, nos casos que lhe forem designados, definidos em comum acordo com o responsável pela execução da obra e a Diretoria Executiva.

Destaco, ainda, dentre as obrigações da CONTRATANTE:

“3.1.3. Fornecer todos os apoios necessários ao desenvolvimento dos serviços contratados com os clientes, tais como: almoxarifado geral com suprimentos de uniformes, material de proteção e segurança, ferramentas, máquinas e equipamentos, mão de obra qualificada, materiais de aplicação e de consumo, **serviços administrativos de contratação e pagamento de pessoal, compras, etc.**”

Dentre as obrigações da CONTRATADA, destaca-se:

“3.2.2. Reunir-se com a CONTRATANTE mensalmente, para analisar todos os assuntos relacionados com o desenvolvimento dos trabalhos e definir o programa e as ações para o mês seguinte.”

Quanto à remuneração, assim dispõe o contrato:

“4.1. Pela prestação dos serviços contratados a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA:

- 4.1.1. Uma verba mensal fixa ~~de R\$ 132.000,00 (cento e trinta e dois mil reais)~~, a ser paga em 12 (doze) parcelas mensais iguais até o quinto dia útil do mês seguinte à prestação dos serviços.
- 4.1.2. Uma verba variável de valor correspondente a um percentual, determinado previamente de comum acordo, aplicado sobre o resultado econômico dos contratos resultantes das ações da CONTRATADA, apurado a cada mês. (...)”

Por todo o exposto, no caso concreto, entendo que os contratados prestavam serviços como se empregados fossem.

A REFRAMAX ENGENHARIA S/A tem como objeto social a *"prestação de serviços na área de engenharia, montagem industrial projetos e aplicação de materiais refratários e antiácidos, operação e manutenção de equipamentos em usinas siderúrgicas e indústrias em geral, pintura, isolamento térmico e acústico, construção civil e completa consultoria técnica nestas áreas de atuação, bem como a comercialização dos materiais para execução dos serviços relacionados acima"*.

São exatamente esses os trabalhos executados pelos contratados como "prestadores de serviços", se verificados os objetos e a discriminação dos escopos dos contratos juntados aos autos; ainda há habitualidade da prestação dos serviços, o que se comprova através da emissão de medições de serviços mensais e da emissão sequencial das NFS correspondentes.

Tudo conforme se verifica da descrição detalhada das atividades acima, que, em seu conjunto, atendem aos preceitos legais das relações de emprego (art. 3º, caput, da CLT) e sua vinculação para fins previdenciários (art. 12, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 9º, I, "a", do Decreto nº 3.048/99):

- i) **Pessoalidade:** os serviços eram prestados por pessoas especificamente designadas, os sócios e titulares das empresas); eventuais substitutos passavam pelo crivo prévio da recorrente;
- ii) **onerosidade:** os "prestadores de serviços" eram regularmente remunerados pela recorrente, em valores fixos e/ou variáveis, com pagamentos mensais;
- iii) **não eventualidade:** os serviços prestados tinham plena vinculação com o próprio objeto social da recorrente, sendo que em alguns casos, o contrato previa o sobreaviso do "prestador". Além disso, aos prestadores eram fornecidos materiais e equipamentos de trabalho e local de trabalho pela recorrente, inclusive em sua própria sede;
- iv) **subordinação:** os prestadores, além de ter suas atividades diárias determinadas pela recorrente, ainda deveriam manter reuniões periódicas (semanais ou mensais) e regulares com a recorrente, apresentar relatórios, receber orientações da Diretoria da recorrente ou dela receber autorização para realização e planejamento de atividades, dentre outras limitações incomuns para alguém sem tal vínculo de subordinação, como, por exemplo, poder ser chamado a qualquer momento ou trabalhar observando os mesmos horários dos funcionários da recorrente.

Inaplicável, portanto, a nulidade suscitada, dado que compete ao auditor-fiscal, na verdade, tem ele dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em decorrência da caracterização de segurado empregado. É da própria essência da atividade de fiscalização tributária a busca da verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

III. DO MÉRITO

IV.a. DA DEDUÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

Quanto ao mérito, além dos aspectos já apreciados, passo a apreciar a dedução dos valores das contribuições já recolhidas pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à recorrente (item 2.3.3 do Recurso Voluntário).

Conforme todo o exposto até aqui, foram firmadas as seguintes premissas:

- (i) os serviços não eram prestados pelas pessoas jurídicas, mas sim pelas físicas, e;
- (ii) e que a quase totalidade dos sócios dessas empresas contratadas prestavam serviços apenas à recorrente.

Próximo passo a ser dado visa analisar se os recolhimentos efetuados pelas prestadoras a título de quota patronal e de contribuição do segurado contribuinte individual são devidas.

Os valores pagos às pessoas jurídicas prestadoras de serviços referiam-se, na verdade, à remunerações pagas aos sócios pessoas físicas, ocorrendo a reclassificação das remunerações das pessoas jurídicas para as pessoas físicas. Dessa forma, entendo que tais contribuições realmente devem ser deduzidas do lançamento, sob pena de uma dupla tributação sobre as mesmas verbas, sendo que o montante envolvido deverá ser aferido no momento da liquidação deste julgado.

No mesmo sentido:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL.

O Recurso Especial de Divergência deve ser conhecido em relação à parte em que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRATAÇÃO DE EMPREGADO POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO DO TRIBUTO RECOLHIDO. POSSIBILIDADE.

A contribuição previdenciárias paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, devem ser deduzidas dos valores lançados no auto de infração.”

(Acórdão nº 9202-010.591, 2ª Turma/CSRF, Relatora do Voto Vencedor Conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Julg. Sessão de 20.12.2022,)

Destaca-se do voto vencedor:

“A matéria objeto da divergência refere-se à possibilidade dedução no lançamento dos valores de contribuição previdenciária recolhidos pelas empresas contratadas, em consequência da reclassificação da relação entre as pessoas jurídicas como empregatícia. (...)

Com a legítima reclassificação da relação jurídica realizada pelo fisco, o reconhecimento da possibilidade de dedução das contribuições sociais previdenciárias recolhidas pelas pessoas jurídicas se mostra salutar, uma vez que a manutenção do recolhimento efetuado sem a devida dedução do montante posteriormente exigido consubstancia-se em pagamento em duplicidade, sem razão jurídica que possa servir de fundamento.

É cediço que o nosso ordenamento jurídico refuta o enriquecimento sem causa e, ainda que se possa perquirir a manutenção da dupla exigência em razão do ato ilícito perpetrado pelo sujeito passivo, não se pode permitir a utilização de um tributo como sanção pelo referido ato, diante da própria natureza do tributo, consoante se extrai do Código Tributário Nacional.

*Mostra-se, portanto, imperioso o aproveitamento dos valores recolhidos, pois não se trata, em sua essência, do instituto da compensação, mas, **simplesmente de dedução de pagamento realizado, a fim de evitar duplicidade da exigência e, por corolário, enriquecimento sem causa do Sujeito Ativo da relação jurídico-tributária.** No mesmo sentido, corroborando o exposto, cabe mencionar o voto proferido pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira no Acórdão n.º 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 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 n.º 9202-004.640, sessão de 25/11/2016)*

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. (Acórdão n.º 9202-009.262, Cons. Rel. Mário Pereira de Pinho Filho, sessão de 19/11/2020)

Também:

“(…) RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.”

(Acórdão 2402-005.703, 2ªTO/4ªC/Segunda Seção/CARF, Cons. Rel. Bianca Felicia Rothschild, Sessão 15/03/2015)

No mesmo sentido, trago à colação a Súmula CARF n.º 176, segundo a qual o imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos:

Súmula CARF n.º 176: Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.483, 1103-001.016, 1103-001.149, 1301-002.607, 1401-002.196, 1402-002.959, 1402-003.121 e 1402-003.731.

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.

IV.b. DA REDUÇÃO DA PENALIDADE APLICADA NA COMPETÊNCIA 11/2008. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Pleiteia a recorrente, em referência à competência 11/2008, a aplicação da retroatividade benigna, com aplicação da multa prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações a terceiros realizados pela Administração Tributária em fiscalização que resulte em constituição de crédito tributário concernente ao período anterior a Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008.

Conforme verificado às e-fls. 20, a multa aplicada fundou-se no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991. Neste horizonte, por força da retroatividade benigna, considerando à época dos fatos geradores, assiste razão em observar plenamente o atual entendimento sobre a multa.

A Medida Provisória n.º 449/2008 criou novo parâmetro para a multa aplicada, tendo sido convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, devendo-se aplicar a multa mais benéfica, prevalecendo a mais vantajosa ao contribuinte, devendo-se observar o disposto no art. 106, II, c, do CTN.

Observe-se que, em observância à jurisprudência do STJ, houve a revogação da Súmula CARF n.º 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Em vista das conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/220/ME e da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, conforme Enunciado do tema 1.26, c, de seguinte teor:

Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI n.º 11315/2020/ME

Assim, aplicável ao caso concreto a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, conforme redação da Lei 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Sendo assim, com razão a recorrente, para determinar que se observe o cálculo da multa mais benéfica ao exercício 11/2008, na forma da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

IV.c. DA NECESSÁRIA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE ACORDO COM OS PROFISSIONAIS QUE EXECUTARAM ATIVIDADES OU, SUBSIDIARIAMENTE,

**SEGUNDO A PARTICIPAÇÃO DOS SÓCIOS NAS RESPECTIVAS PESSOAS JURÍDICAS
(item 2.3.2 do Recurso Voluntário)**

Da análise dos autos, verifico que o requerente pretende sejam apuradas as contribuições sociais em tela considerando-se os efetivos valores atribuídos aos sócios das pessoas jurídicas que teriam prestado serviços à Recorrente ou, quando muito, de acordo com participação societária dos supostos segurados empregados nas respectivas pessoa jurídicas por ela contratadas.

Entendo que tal pedido, formulado apenas em sede de recurso, encontra-se precluso, dado que não foi apresentado, assim como seus fundamentos, quando da impugnação ao Auto de Infração, tratando-se de ilegal inovação recursal.

A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, sendo o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas suas razões de fato e de direito em que se fundamenta (arts. 14 e 16, III, do Decreto n.º 70.235/1972). Não se admite a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatório o reconhecimento da preclusão consumativa do pedido formulado, o que aplico ao item 2.3.2 do Recurso Voluntário interposto.

Por todo o exposto, voto por:

- a) não conhecer do recurso de ofício e das alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade apresentadas;
- b) conhecer do recurso voluntário REFRAMAX ENGENHARIA S/A, para dar parcial provimento para:
 - i. deduzir do lançamento os recolhimentos efetuados pelas empresas prestadoras de serviços a título de quota patronal e de contribuição do segurado contribuinte individual caracterizados como segurados empregados;
 - ii. que a multa incidente sobre o mês 11/2008 seja recalculada, considerando a retroatividade benigna, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

É como voto.

Gleison Pimenta Sousa

(documento assinado digitalmente)

Declaração de Voto

Consignado em ata ter esta Conselheira apresentado intenção de apresentar declaração de voto, eis que convencida pelas razões expostas pela em. Presidente desta eg. Turma, SONIA ACCIOLY, reposicionei-me quanto à possibilidade de acolher o pedido de aproveitamento de tributos quando da reclassificação de rendimentos, no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Deveras, inexistente previsão legal para que o abatimento seja realizado de ofício pela própria autoridade fiscalizadora no momento do lançamento o que, conseqüente e evidentemente, obsta a atuação de julgadores administrativos, estejam eles em primeira ou em segunda instância. Assim, "[s]e a autoridade lançadora não pode aproveitar pagamentos de natureza distintos, a decisão do julgador administrativo, no sentido do aproveitamento de pagamentos, extrapola sua competência, afeta ao controle de legalidade." – *vide* declaração de voto da Cons.^a SONIA QUEIROZ ACCIOLY em: **CARF**. Acórdão n.º 2202-010.169. Cons.^a Rel.^a SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA, sessão de 1º ago. 2023.

Assim, em atenção ao princípio da entidade e à "exegese do art. 170 [do CTN] tem-se que o contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir com a Fazenda Pública; porém, (...) a compensação de seus débitos com créditos de uma outra pessoa (...) não está previsto na legislação (...)." – cf. declaração de voto do Cons. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA em: **CARF**. Acórdão n.º 2402-008.171, Cons.^a Rel.^a ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA, Redator Designado Cons. LUÍS HENRIQUE DIAS LIMA, sessão de 3 mar. 2020.

Da leitura do disposto no art. 74 Lei n.º 9.430/1996 resta evidenciado que os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros. Neste caso, sequer possível assegurar, nestes autos, qual o valor efetivamente recolhido por pessoa jurídica diversa que se pretende abater do presente lançamento.

Não estou a negligenciar os motivos que outrora me levaram a deferir o aproveitamento de tributos – quais sejam, a possibilidade do enriquecimento do Estado e princípios norteadores da Administração Pública -; entretanto, renovadas as vênias, deixo a tê-los como suficientes para suplantar a ausência de norma autorizadora no âmbito do processo administrativo fiscal. Portanto, no exercício do controle de legalidade do lançamento, reposiciono-me para, com arrimo nas razões apresentadas, **deixo de acolher o pedido de aproveitamento de tributos nestes autos formulado.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira