



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.731313/2013-32
ACÓRDÃO	2004-000.357 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REFRAMAX ENGENHARIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CERCEAMENTO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

O procedimento de fiscalização ocorreu de forma regular, cumpridos todos os requisitos constantes do art. 11 do Decreto nº 70.235/1972 e ausentes quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma, razão pela qual não há que se falar em nulidade.

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES DE CÁLCULO. HIPÓTESES AUTORIZADORAS. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

Constatando-se que a contabilidade do contribuinte é apresentada de forma deficiente ou não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, seu faturamento ou seu lucro, abre-se a possibilidade de aferir-se indiretamente as bases imponíveis das contribuições sociais, invertendo-se o ônus da prova.

RECONHECIMENTO DE ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO SEGURADO OBRIGATÓRIO (EMPREGADO). EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INOCORRÊNCIA. MERO RECONHECIMENTO DA QUALIDADE DE SEGURADO OBRIGATÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

O instituto de desconsideração da personalidade jurídica da empresa se distingue da caracterização dos sócios das prestadoras como segurados empregados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. PEJOTIZAÇÃO. EXISTÊNCIA. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE. TEMA Nº 725 DO STF.

É lícita a terceirização entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, sendo possível terceirizar a atividade-fim sem que essa circunstância, por si só, gere vínculo de segurado empregado.

REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. PREENCHIMENTO.

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHAS DE PAGAMENTO. CFL. 30.

Cabe à empresa preparar as folhas de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, contendo as exigências dispostas no § 9º do art. 225 do RPS, sujeitando-se à multa em caso de descumprimento.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. CFL 34. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração de obrigação acessória deixar a empresa de lançar, mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCONTO DAS REMUNERAÇÕES. DESCUMPRIMENTO. SUJEIÇÃO À MULTA. CFL. 59.

Cabe à empresa arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço, sujeitando-se a multa em caso de descumprimento.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 78.

Cabível aplicação de sanção por descumprimento de obrigação acessória quando a empresa apresentar a declaração a que se refere a Lei nº

8.212/1991, art. 32, IV, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997, com a redação da MP nº 449/2008, com incorreções ou omissões.

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 02.

Nos termos da Súmula CARF nº 2 falece o órgão de competência para afastar aplicação de multa com base em argumento de suposta violação ao princípio constitucional do não-confisco.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. CRÉDITO DE TERCEIROS. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que deu provimento parcial ao recurso voluntário exclusivamente para que se aproveite os valores recolhidos por terceiros. O voto divergente apresentado pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros foi convertido em declaração de voto. Votou pelas conclusões e apresentou declaração de voto o Conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Cleberson Alex Friess (Substituto Integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por REFRAMAX ENGENHARIA LTDA. contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que julgou *improcedente* a impugnação apresentada, mantendo-se as seguintes exigências:

Debcad nº 51.051.920-2, referente às contribuições destinadas às entidades terceiras Salário Educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados, no período de 01/2009 a 12/2010, não declaradas em Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

Debcad nº 51.051.917 (CFL 30), lavrado em decorrência da empresa não ter incluído em suas folhas de pagamento os segurados e as remunerações pagas/creditadas através das empresas citadas no REFISC, além de não incluir nas folhas de pagamento o benefício concedido a parte de seus empregados – Previdência Privada, o que constitui infração ao disposto na Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso I, combinado com o art. 225, inciso I e § 9º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com as respectivas alterações.

Debcad nº 51.051.922-9 (CFL 59), lavrado por ter a empresa deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados conforme apurado nas planilhas que constituem os Anexos VI e VII, conforme determina o art. 30, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores e art. 216, inciso I, alínea “a” do RPS.

Debcad nº 51.051.923-7 (CFL 34), lavrado por ter a empresa deixado de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, já que o contribuinte pagou/creditou remunerações a segurados empregados através de notas fiscais emitidas por empresas, cuja escrituração se deu na conta Serviços de Terceiros - PJ. Como ficou demonstrado no REFISC a existência dos pressupostos necessários para a caracterização do vínculo de emprego das pessoas físicas sócias das empresas, conclui-se que a conta contábil utilizada não é a apropriada por se tratar de remuneração de segurado empregado, fato que constitui infração às disposições contidas no inc. II do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c/c art. 225, inciso II, §§ 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Debcad nº 51.051.921-0 (CFL 78), lavrado por ter sido constatado que a autuada apresentou GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de

Serviço e Informações à Previdência Social, com informações omissas, já que o fato gerador PLR – Participação nos Lucros e Resultados apurado e discriminado no REFISC não consta das GFIP das competências 07/2008, 08/2008 e 11/2008, entregues em 17/07/2009, 17/07/2009 e 05/12/2008, o que constitui infração às disposições contidas no art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, e redação da Medida Provisória - MP nº 449, de 04.12.08, transformada na Lei 11.941/2009.

Cientificada da lavratura dos autos de infração, apresentou 5 (cinco) peças impugnatórias, cujos argumentos lançados foram assim bem sintetizados pela instância de piso:

- Impugnações apresentadas pela atuada: **As defesas apresentadas trazem, em suma, parcialmente as mesmas alegações, diferenciando-se em pontos que serão identificados no resumo que se segue, conforme o AIOA a que se refere, iniciando-se pela impugnação específica ao AIOF.**

(...)

- **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.

(...)

- **Nulidade dos lançamentos. Incompetência do agente fiscal para desconsiderar a existência de pessoa jurídica e reconhecer relações de emprego.**

(...)

- Também a **desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços realizada pelo fisco nessas autuações também não faz parte de seu rol de competências legais.** Transcreve art. 50 do Código Civil.

(...)

- **Nulidade do lançamento fiscal. Utilização do método de aferição indireta e, hipótese não admitida em lei.**

(...)

- **Nulidade dos lançamentos. Desconsideração pela autoridade fiscal dos valores recolhidos a título de contribuição social pelas pessoas jurídicas prestadores de serviços.**

(...)

- **Da insubsistência dos presentes AIOF. Lançamento realizado com base em mera presunção. Elementos de prova que mostram, de forma cabal, a inexistência da relação de emprego.**

(...)

- 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**. Discorre sobre o tema. Requer também a **exclusão das contribuições incidentes sobre parcelas destinadas à previdência privada**. É de se notar que o fisco não discriminou no REFISC a quais empregados foram pagas essas verbas.

- Requer seja declarada a nulidade dos presentes lançamentos, conforme razões aduzidas preliminarmente. Se superados argumentos em sede preliminar, pede-se sejam julgados improcedentes os lançamentos, visto que diante das provas e fatos colacionados aos autos, inexistente o vínculo empregatício presumido pelo fisco. 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.

Relativamente à impugnação ao Auto de Infração de Obrigações Acessórias - AIOA **Debcad nº 51.051.921-0**, além de disposições já sintetizadas acima, a impugnante dispõe acerca da inocorrência da infração, questiona a apuração dos fatos pretensamente tributáveis e a dosimetria da sanção. Discorre a impugnante sobre a não ocorrência do vínculo empregatício e que os pagamentos efetuados às prestadoras de serviços não devem ser confessados na GFIP, posto não integrarem o salário de contribuição para fins de tributação. Portanto, não tendo ocorrido o fato gerador, não se deu a declaração incorreta em GFIP. Traz manifestações doutrinárias e jurisprudências. Aduz que a fiscalização não evidenciou a ação dolosa do contribuinte já que não aplicou a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 nos AIOP lavrados. Ainda aponta a confiscatoriedade da multa aplicada e do bis in idem na punição da impugnante, já que a falta de inclusão da pretensa remuneração dos segurados empregados na folha de pagamento e na escrita contábil, deu origem aos AIOA nºs. 51.051.917-2 e 51.051.923-7. Dispõe ainda sobre o princípio da proporcionalidade. Ao punir com variadas multas o mesmo suporte fático, tem-se configurado o caráter confiscatório da sanção em apreço. Requer a desconstituição do AIOA, com a anulação da penalidade aplicada.

Já com relação ao AIOA **Debcad nº 51.051.923-7**, além de disposições já sintetizadas acima, a impugnante dispõe acerca da inocorrência da infração, questiona a apuração dos fatos pretensamente tributáveis e a dosimetria da sanção. Registra que os dados utilizados pela fiscalização para se supor pretensamente não recolhidas as contribuições previdenciárias foram extraídos dos registros contábeis da impugnante, os quais, contraditoriamente se alega que não registraram adequadamente os fatos. Não houve por parte da impugnante conduta cunhada no intuito de obstruir o fisco. Mesmo que aos olhos da fiscalização as operações concretizadas tinham natureza jurídica diversa, não é de se negar que os lançamentos contábeis as refletiram com exatidão. Discorre sobre a correção da sua escrituração contábil. O auditor não fundamentou o agravamento da penalidade em seu REFISC. Traz manifestações doutrinárias e jurisprudências. Reforça que as informações submetidas ao

registro contábil embasaram diversos lançamentos efetuados pela fiscalização na ação fiscal. Aduz que a fiscalização não evidenciou a ação dolosa do contribuinte já que não aplicou a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 nos AIOP lavrados. Ainda aponta a confiscatoriedade da multa aplicada e do bis in idem na punição da impugnante, já que a falta de inclusão da pretensa remuneração dos segurados empregados na folha de pagamento e na escrita contábil, deu origem aos AIOA nºs. 51.051.917-2 e 51.051.921-0. Dispõe ainda sobre o princípio da proporcionalidade. Ao punir com variadas multas o mesmo suporte fático, tem-se configurado o caráter confiscatório da sanção em apreço. Requer a desconstituição do AIOA, com a anulação da penalidade aplicada ou sua redução, ou ainda seja excluída, por ausência de fundamentação legal, a agravante imposta.

Quanto ao AIOA **Debcad nº 51.051.922-9**, além de disposições já sintetizadas acima, dispõe a impugnante sobre a ilegalidade da multa aplicada. Aduz ser a penalidade imputada em desproporção à infração cometida. Dispõe ainda sobre o princípio da proporcionalidade. Traz manifestações doutrinárias. Registra que a sanção em tela já foi penalizada outrora quando da lavratura dos respectivos AIOP, o que a torna flagrantemente desproporcional. O auditor fiscal não fundamentou o agravamento imposto. Requer a desconstituição do AIOA, com a anulação da penalidade aplicada ou sua redução, ou ainda seja excluída, por ausência de fundamentação legal, a agravante imposta.

Com relação ao AIOA **Debcad nº 51.051.917-2**, além de disposições já sintetizadas acima, a impugnante dispõe acerca da inocorrência da infração, questiona a apuração dos fatos pretensamente tributáveis e a dosimetria da sanção. Aduz o REFISC que a impugnante deixou de preparar suas folhas de pagamento sem a remuneração devida a supostos empregados. Tais valores referem-se a importâncias pagas a diversas sociedades que lhe prestaram serviços. Não havendo incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos efetuados pela impugnante a sociedades terceirizadas, não há que se exigir que tais informações constassem em folhas de pagamento. O auditor fiscal não fundamentou o agravamento imposto. Traz manifestações doutrinárias. Aduz que a fiscalização não evidenciou a ação dolosa do contribuinte já que não aplicou a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 nos AIOP lavrados. Ainda aponta a confiscatoriedade da multa aplicada e do bis in idem na punição da impugnante, já que a falta de inclusão da pretensa remuneração em GFIP e na escrita contábil, deu origem aos AIOA nºs. 51.051.921-0 e 51.051.923-7. Dispõe ainda sobre o princípio da proporcionalidade. Ao punir com variadas multas o mesmo suporte fático, tem-se configurado o caráter confiscatório da sanção em apreço. Requer a desconstituição do AIOA, com a anulação da penalidade aplicada ou sua redução, ou ainda seja excluída, por ausência de fundamentação legal, a agravante imposta.

Ao apreciar os motivos de insurgência, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

ENTIDADES TERCEIRAS.

As contribuições destinadas às Entidades Terceiras são devidas de acordo com ordenamento jurídico e a efetiva atividade da empresa.

PESSOAS JURÍDICAS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. LEGALIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. SALÁRIODE-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 autuada e as pessoas físicas titulares daquelas empresas, que são, perante a legislação tributária previdenciária, segurados empregados da autuada. Presentes os requisitos necessários à caracterização dos segurados como empregados da autuada.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 01/11/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de arrecadar as contribuições dos segurados empregados, mediante desconto das suas remunerações.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTO CONFORME ESTABELECIDO. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar de preparar folhas-depagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelos atos normativos vigentes.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas. São fatos geradores de contribuições previdenciárias as remunerações pagas aos segurados empregados a serviço da empresa e devem ser declarados em GFIP.

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 Improcedente**Crédito Tributário Mantido (f. 806/807)**

Cientificada da decisão da DRJ sobre a improcedência de todas as cinco impugnações no período compreendido entre **26 de novembro e 02 de dezembro de 2014**, apresentou, em **23 de dezembro de 2015**, cinco peças recursais trazendo as mesmas razões de defesa lançadas na peça de ingresso, promovendo essencialmente inversão na ordem das temáticas apresentadas.

Acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pela parte recorrente, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

Registro que, em verdade, poder-se-ia cogitar o não conhecimento da integralidade dos recursos, por afronta à dialeticidade, porquanto replica essencialmente, *ipsis litteris*, as impugnações acostadas. Curioso notar que, mesmo em trechos onde a DRJ aclara que o fundamento trazido pela defesa acaba por corroborar a autuação, ou ainda que as alegações trazidas seriam impertinentes à exação exigida, foram replicados em sede recursal.¹ Entretanto, em se tratando de insurgência suscitando essencialmente nulidades da autuação, matérias cognoscíveis *ex officio*, por atenção ao formalismo moderado e por prestigiar a solução de mérito preconizada pelo CPC, de aplicação subsidiária neste contencioso administrativo fiscal, **conheço do tempestivo recurso, presentes os demais pressupostos de admissibilidade.**

I – DAS PRELIMINARES**I.1– DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR INADVERTIDA UTILIZAÇÃO DA AFERIÇÃO INDIRETA**

O §6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 dispõe que,

¹ A título exemplificativo, afirma tanto na impugnação quanto no recurso voluntário que “o art. 148 do CTN (...) é explícito em exigir que a aferição indireta deve se limitar aos casos em que inexistam as declarações do contribuinte ou estas não mereçam fé”, a despeito de ter a DRJ explicitado que “a própria empresa cita e transcreve art. 148 do CTN, que mais ainda respalda a fiscalização nesta conduta, diante da omissão da empresa em prestar esclarecimentos ao fisco, apesar de intimada.” Replica ainda legislação de tributos díspares ao aqui lançado, embora tenha a instância de piso asseverado que, “[a]inda na impugnação apresentada é citada legislação relativa a imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, requer seja estendido entendimento específico destes tributos ao caso em tela, são fatos geradores distintos e cujas alegações em nada se referem ao presente processo, incabível a pretensão.”

[s]e, 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.**

A decisão recorrida, em igual sentido, frisou que

tendo sido-lhe **negado a apresentação de documentos solicitados**, não é possível ao fisco constatar a real remuneração dos segurados empregados da empresa, se os valores registrados na conta contábil Previdência Privada referem-se a remuneração ou não, e, diante disso, considera que todo aquele saldo mensal da conta contábil tem a incidência de contribuição previdenciária e as destinadas às entidades terceiras, sem se identificar quem são os beneficiários por estrita impossibilidade causada pela própria autuada, **ficando para a empresa o ônus da prova em contrário.** Nenhuma incorreção se detecta na conduta fiscal relativamente à utilização de aferição indireta no presente caso

Apesar de ter sido demonstrado que sobre seus ombros recai o ônus probatório, limita-se tecer considerações acerca do desacerto da utilização da técnica sem se insurgir contra o fato de que a documentação requisitada não fora apresentada. Sem a documentação para demonstrar o respectivo montante tributável, outra alternativa não há a fiscalização senão arbitrar a base de cálculo.

Destaco ainda que, embora tenha a DRJ aclarado que o art. 148 do CTN, citado na peça impugnatória, “mais ainda respalda a fiscalização nesta conduta, diante da omissão da empresa em prestar esclarecimentos ao fisco, apesar de intimada”, replicada a mesma argumentação em sede recursal, sem qualquer contraponto à decisão recorrida. **Rejeito a preliminar.**

I.2– DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA

De igual modo ao ocorrido na primeira preliminar analisada, replica o que lançado na defesa de ingresso: afirma que os elementos buscados pela fiscalização em sítios eletrônicos e outros meios teriam cerceado sua defesa.

Consabido que

[o] procedimento fiscal corresponde a uma fase pré-litigiosa, cuja natureza é inquisitória e investigativa. Cientificado da formalização da exigência fiscal, o sujeito passivo passa a ter direito na fase litigiosa ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do processo administrativo tributário.

Olvida-se a recorrente que o ônus probatório lhe compete, sendo que se suscita haver alguma inveracidade nos documentos acostados, necessita apresentar a documentação comprobatória de sua alegação.

Tendo falhado em demonstrar que o lançamento foi feito ao arrepio dos requisitos incrustados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 ou que tenham ocorrido quaisquer das causas de nulidade prevista no art. 59 daquele mesmo diploma, **rejeito a alegação de nulidade do auto de infração.**

I.3– DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR INCOMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO PARA DESCONSIDERAR NEGÓCIO JURÍDICO E RECONHECER VÍNCULO EMPREGATÍCIO

Insiste a recorrente que padeceriam os autos de infração de nulidade ante a incompetência da autoridade para reconhecimento da relação de emprego, de modo que teria sido afrontado não só o art. 114 quanto os princípios previstos no art. 37, ambos da CRFB/88.

A tese foi encampada na ADPF nº 647, que não foi conhecida pelo exc. Supremo Tribunal Federal, tentava por em xeque a constitucionalidade das decisões prolatadas por este eg. Conselho e das DRJs que cancelaram a competência dos auditores fiscais para caracterização de vínculo empregatício, a despeito de pronunciamento da Justiça do Trabalho.

De acordo com o § 2º do art. 229 do RPS,

[s]e o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do *caput* do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

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

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

No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como *segurado obrigatório*, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados

obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.” Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

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

Farta é a jurisprudência deste eg. Conselho que colide com a pretensão da recorrente – a título exemplificativo, cf. Acórdão nº 3303-006.137, Cons. Rel. VALCIR GASSEN, sessão de 21/05/2019; Acórdão nº 2401-007.105, Cons. Rel. JOSÉ LUÍS HENTSCH BENJAMIN PINHEIRO, sessão de 05/11/2019; Acórdão nº 2402-006.976, Cons. Rel. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA, sessão de 13/02/2019; Acórdão nº 2202-005.260, Cons. Rel. MARTIN DA SILVA GESTO, sessão de 05/06/2019; Acórdão nº 2202-005.189, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08/05/2019. Firmada a competência da fiscalização, **rejeito a preliminar.**

I.4– DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO PELO NÃO APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS PELAS PESSOAS JURÍDICAS

Malgrado tenha sido a matéria rotulada como se de natureza preliminar fosse, entendo se tratar de matéria de mérito. Tanto é assim que formulado pedido de aproveitamento desses montantes.

Conforme frisado alhures, tendo a autuação observado os requisitos trazidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, ausentes quaisquer das causas de nulidade prevista no art. 59 daquele mesmo diploma, deixo de acolher as alegações.

II – DO MÉRITO:

II.1 – DO LANÇAMENTO REALIZADO POR PRESUNÇÕES: AUSÊNCIA DE PROVA DA QUALIDADE DE SEGURADO OBRIGATÓRIO NA MODALIDADE EMPREGADO

Antes de adentrar o cerne da controvérsia, peço licença para tecer algumas premissas essenciais ao desate da querela.

Nos idos de 2018 o Min. Alexandre de Moraes, quando da apreciação do Tema de nº 725, que versa sobre a probabilidade de terceirização da atividade-fim, acertadamente cravou

que “(...) o Direito não vive de rótulos, mas sim da análise da real natureza jurídica dos contratos (...).”²

Poucos anos mais tarde, quando chancelada a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem, foi a vez da Min. Cármen Lúcia, relatora da ADC nº 66, igualmente de forma arguta, pontuar não significar que

a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à **avaliação de legalidade e regularidade pela Administração** ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por **inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos**.

(...)

A escolha de qualquer modelo negocial indutor à livre concorrência não pode, por certo, ser aceito. Mas insisto: todo abuso a direitos, toda a contrariedade ao direito, especialmente quanto aos valores do trabalho, tem formas de ser questionado e haverá de contar com essas **formas e instrumentos para que não se mantenha situação contrária ao Direito, portanto, ilícita**.³

Adequando o fecho do voto da Min.^a Rel.^a da nossa Corte Constitucional ao âmbito no qual estamos, certo poder dizer que “eventual conduta de maquiagem de contrato – como ocorre em qualquer caso –”, há de ser apurada pela fiscalização tributária, com a consequente lavratura do auto de infração.

Certo que, com arrimo na livre iniciativa, pode a empresa optar pela forma de organização de sua atividade econômica, *desde que* observe os limites constitucionais e legais postos. Em nosso ordenamento, inexistente uma única liberdade absoluta, como também fez questão de destacar o Min. Alexandre de Moraes no julgamento do já citado Tema de nº 725:

Em nenhum momento a opção da terceirização como modelo organizacional por determinada empresa permitirá, seja a empresa “tomadora”, seja a empresa “prestadora de serviços”, desrespeitar os direitos sociais, previdenciários ou a dignidade do trabalhador.

(...)

Caso isso ocorra, seja na relação contratual trabalhista tradicional, seja na hipótese de terceirização, haverá um desvio ilegal na execução de uma das

² Cf. voto do Min. ALEXANDRE DE MORAES em: **STF**. RE nº 958252, Rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018.

³ Cf. voto da Min. CÁRMEN LÚCIA em: **STF**. ADC nº 66, Rel.^a Min.^a CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/12/2020.

legítimas opções de organização empresarial, que deverá ser fiscalizado, combatido e penalizado.

Não é compatível com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociada da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Se rótulos vêm sendo atribuídos para conferir a negócios jurídicos um verniz de legalidade, tem a administração fazendária não só o poder, como o dever, de desconsiderá-los.

O § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/99 (RPS) determina que

[s]e o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, **preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.**

A al. “a” do inc. I do art. 9º do RPS, como não poderia deixar de ser, exhibe a mesma redação da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 firmando a necessidade de preenchimento de quatro requisitos inarredáveis e cumulativos para que tal enquadramento seja ultimado. Isso significa que, para que seja considerado segurado obrigatório na modalidade empregado, a prestação de serviço de natureza urbana ou rural deve se dar com:

- i) pessoalidade,
- ii) habitualidade,
- iii) subordinação; e,
- iv) pagamento de remuneração.

A bem da verdade, ainda que não houvesse a autorização contida no § 2º do art. 229 do RPS, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no **parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário**, cuja *constitucionalidade igualmente já veio ser reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal*, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. Isso porque, no exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsiderar situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade. Como é, exatamente o caso, sob apreciação.

Não se está a negar o que decidido pela Mais Alta Corte do país, tanto no Tema nº 725, quanto na ADC nº 66. Apesar de despicienda a advertência acerca da autoridade dos Tribunais pátrios, prescreve o Novo RICarf, em seu art. 99, que

[a]s decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, **deverão** ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Tampouco escapa à minha observação ter a parte recorrente, em sede de memoriais, abordado a temática apenas tecendo considerações doutrinárias e jurisprudenciais sem qualquer menção aos fatos nestes autos descortinados. Como advertido, rótulos não se prestam para definição da natureza jurídica.

Tendo a recorrente limitado a replicar os mesmos termos da defesa de ingresso, pondo-me de acordo com o decidido pela instância de piso, adoto os fundamentos ali lançados como razões de decidir:

[T]raz o REFISC uma série de indícios concretos e fatos enumerados, que este julgador entende que se alinham perfeitamente aos requisitos supra, que a impugnante entende serem necessários à configuração de uma prova, os fatos "hão de ser graves, precisos, concordantes entre si", conforme se constata dos elementos trazidos pelo fisco para embasar sua conclusão.

(...)

Assim, sobre a personalidade, dispõe o REFISC:

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 contatada. Daí a personalidade. 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 personalidade 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 e assinaturas em contratos com identificação dos cargos que essas pessoas físicas ocupam na fiscalizada. 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 personalidade 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.

Alega a autuada que não existe vedação a que serviços contratados sejam executados pelos quotistas de uma sociedade. De fato, não existe essa vedação legal. No entanto, o conjunto de informações trazidas pela fiscalização, caso a caso no REFISC, demonstra que os serviços contratados devem 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 empregado, a pessoalidade. Relaciona na impugnação a autuada, algumas empresas contratadas por ela e os dados dos respectivos contratos firmados entre elas, dispondo que diante disso, as relações firmadas foram entre pessoas jurídicas – PJ e nunca com pessoas físicas – PF. De fato, os contratos foram firmados entre PJ, porém é exatamente esse o ponto que a fiscalização ataca, qual seja, 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. Já quanto a questão de existir na contabilidade da impugnante despesas de viagem em nome das pessoas físicas que efetivamente prestaram serviços à autuada, os sócios das empresas contratadas, tudo descrito detalhadamente no REFISC, aduz a impugnante que nada impede que as despesas das empresas contratadas sejam arcadas pela contratante, que os montantes respectivos sejam entregues diretamente aos representantes das contratadas e que, por tal procedimento não ser uma prática contábil usual, até mesmo equivocada, a fiscalização entendeu que este fato denotaria a existência da relação de emprego. Mais uma vez, razão assiste à impugnante quando dispõe que nada impede que as despesas das contratadas sejam por ela suportadas, porém, tal expediente deveria constar de sua escrituração contábil como pagamento para uma PJ e não em nome específico do sócio PF da empresa prestadora de serviços, tudo em nome da correta escrituração contábil, já que a contabilidade da empresa deve espelhar a realidade dos fatos ocorridos. Não há que se falar que a praticidade

justifique tal procedimento contábil. E, registre-se, não é este o único fato que levou o fisco a caracterizar a relação de emprego que embasa os presentes lançamentos, é mais um indício consistente, grave e preciso, na direção da relação empregatícia considerada pela fiscalização quando da lavratura destes AIOP. Outro ponto combatido pela empresa é a assertiva feita pela fiscalização de que a pessoalidade estaria também evidenciada quando o sócio da empresa prestadora de serviços compõe, concomitantemente, o quadro de funcionários da impugnante. Alega que não existe 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. Continua, dispondo que é comum nas empresas, notoriamente de engenharia, a valorização dos profissionais de elevada expertise, que decidem constituir suas próprias empresas. Já conhecendo a qualidade deste profissional, decide-se contratar os serviços por sua empresa oferecidos, em regime de tempo parcial. Neste sentido, cita o caso do profissional Eduardo Cury, sócio da empresa EC Engenharia e Construções Ltda, Jesus Fernandes de Souza, sócio da empresa Thermo Service Ltda e Guilherme de Lucena Chrispim. De fato, não há impedimento legal entre a realização de serviços por determinada empresa cujo sócio esteja no quadro de empregados da autuada, nem que a atividade seja exercida pelo sócio do empregado. Ocorre que diante da situação fática verificada, a prestação de serviços por empregados da autuada através de PJ onde são sócios, concomitantemente, não restou comprovada as questões acima dispostas, 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. Não trouxe a defendente nenhuma comprovação de que os serviços prestados por estas empresas 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 e que tal serviço tenha ocorrido em regime de tempo parcial. A fiscalização, nesses casos, caracterizou a complementação de remuneração do segurado empregado através das notas fiscais de prestação de serviços emitidas, diante da situação fática verificada. 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 a necessidade de ser especificamente aqueles profissionais os determinados a executar essas funções, ou seja, ela própria caracteriza aqui a pessoalidade na execução dos serviços contratados. Ou seja, a ausência de empregados, por si só, não caracteriza a relação de emprego que embasa os autos, mas é mais um ponto convergente na caracterização dessa relação. Na seqüência, a autuada dispõe sobre as empresas Evandro de Carvalho Souza, Guilherme Lucena Chrispim, Paulo Henrique Abreu Coelho e Renato Braga Refratários e Planejamentos. Com relação a todas, alega que suas atividades não exigem auxílio profissional e que os serviços podem ser realizados pelos próprios empreendedores, nas atividades de assistência técnica nas obras de montagem e isolamento térmico e representação comercial. Indaga a impugnante se o profissional, ciente de suas habilidades técnicas, não poderia prestar serviços de assessoria, sem qualquer vínculo empregatício e de forma autônoma, inclusive para auferir maior renda e ampliar seu mercado? Conclui que certamente poderia. Ocorre que, conforme REFISC, o conjunto de fatos encontrados pelo fisco relativos a estas empresas apontam de forma consistente para a existência da relação de emprego para fins tributários. Isto porque, além de existir despesas de viagem em nome de Evandro de Carvalho Souza, de não ter empregados no período fiscalizado, da 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, e também no seu 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. Além disso, a remuneração contratual, conforme cláusula Quarta do contrato nº CC-09-0083, às fls. 298, determina remuneração fixa mensal. 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 de pronto a questão trazida pela impugnante atinente 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, dispõe a autuada que a atividade de representação comercial exercida pela contratada, pode, de acordo com o art. 1º da Lei nº 4.886/1965, ser realizada tanto por PF como por PJ, sem relação de emprego. Ocorre que, conforme já dito acima, o REFISC traz elementos que confirmam 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 firmase contrato de prestação de serviços 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. O contrato com a PJ determina remuneração fixa. Por todo o exposto, a fiscalização considerou que o montante pago através das NFS emitidas pela PJ Guilherme Lucena Chrispim refere-se a complementação da remuneração do segurado empregado. Não produz a impugnante elementos que se contraponham a esta conclusão.

Já quanto a empresa Paulo Henrique Abreu Coelho, além de na escrituração contábil da autuada existir pagamentos de despesas de viagem em nome do titular da PJ, o mesmo não tem empregados em sua empresa em todo o período objeto da fiscalização, seu faturamento é exclusivo com a autuada nos anos de 2009 e 2010, 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 de pronto a questão trazida pela impugnante atinente à ampliação do mercado de trabalho da empresa e a possibilidade do profissional auferir maior renda com outros clientes e, em seu perfil no site de relacionamento LinkedIn, o Sr. Paulo de identifica como Diretor de Negócios da Reframax, ou seja, existem elementos consistentes de que a conclusão fiscal é procedente, não cabendo se acatar as argumentações da impugnante. Já quanto a Renato Braga Refratários e Planejamento, as mesmas condições se repetem, com escrituração de despesas de viagem em nome de Renato Braga e pagamento de refeição, cujo histórico do lançamento o identifica como Coordenador. Além disso, a empresa não tem empregados em todo o período objeto da fiscalização, seu faturamento é exclusivo com a autuada nos anos de 2009 e 2010 e 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 de pronto a questão trazida pela impugnante atinente à ampliação do mercado de trabalho da empresa e a possibilidade do profissional auferir maior renda com outros clientes. Também aqui, se repete a procedência da conclusão do fisco.

Quanto ao pressuposto da relação de emprego, a não eventualidade, assim dispôs o REFISC:

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

A REFRAMAX ENGENHARIA S/A é uma empresa que 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 esses os trabalhos executados pelos contratados como "prestadores de serviços", consistindo no próprio objeto econômico da fiscalizada, como pode ser visto nos objetos e na discriminação dos escopos dos contratos, demonstrados neste relatório. Além dos serviços prestados se constituírem na própria atividade da contratante, a não eventualidade está configurada pela habitualidade da prestação dos serviços, o que se comprova através da emissão de medições de serviços mensais e da emissão das NFS correspondentes, sequencialmente. Os contratos são firmados por período em geral de um ano, sendo prorrogados por termos aditivos por período variáveis. Foram encontrados contratos em vigor desde 2005, prorrogados de forma consecutiva, apontando claramente na direção da necessidade permanente da contratação destes profissionais.

Relativamente a este pressuposto da relação de emprego, dispõe a impugnante que ele não se faz presente nas relações firmadas com as empresas contratadas. Cita as empresas AS Tecnologia e Serviços Refratários, Atref Assistência Técnica em Refratários, MP Serviços Técnicos Ltda, Refraplic Assistência Técnica em Refratários Ltda e a EC Engenharia e Construções Ltda em que não houve continuidade dos serviços prestados, confirmando a eventualidade dos serviços. Analisando-se o Anexo I ao REFISC tem-se que todas elas tem seqüenciais notas fiscais emitidas para a autuada, muitas vezes em valores fixos mensalmente, exceto a EC Engenharia cujo faturamento ocorreu apenas na competência 03/2009, mas cujo sócio é segurado empregado registrado como tal na autuada, conforme já disposto anteriormente. Não há que se falar que não houve continuidade nos serviços prestados por estas empresas, o próprio Anexo I aponta de forma clara para o contrário. Também aduz a defesa que a fiscalização afirma que a não-eventualidade estaria caracterizada pela natureza dos serviços

prestados pelas contratadas, posto que correspondem à própria atividade da contratante, mas que diversos desses serviços não correspondem a sua atividade-fim, citando os contratos celebrados com as empresas AS Tecnologia e Serviços Refratários Ltda e Guilherme Lucena Chrispim, ambas exercendo atividade de representação comercial, função distinta da exercida pela impugnante, que se destina a realizar serviços de engenharia. Apresenta o faturamento das duas empresas, em meses não subseqüentes, apontando que o faturamento dessas empresas oscila. Discorre robustamente a impugnante sobre terceirização de serviços relativos a atividade-meio da empresa. Observe-se que a fiscalização é bastante clara quando dispõe no REFISC que “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 também traz outros pontos sobre a não eventualidade, como a habitualidade dos serviços. Trabalho não eventual é o serviço prestado pelo empregado de natureza contínua, não podendo ser episódico, ocasional. Trabalho eventual é trabalho esporádico, acidental, de curta duração, numa situação emergencial, que não se inclui como necessidade permanente ao funcionamento da empresa. A prestação de serviços de natureza não eventual está associada ao caráter permanente do serviço e não da pessoa que o executa. Logo se a utilização da força de trabalho é necessária para o atendimento dos serviços que a empresa deve manter em efetivo funcionamento, não se pode falar em trabalho eventual. Não é o período de tempo em que o trabalho é executado, mas a relação entre o conteúdo do serviço prestado e o seu objetivo, que define a natureza não eventual do trabalho. O serviço prestado pelas empresas contratadas à autuada é contínuo, constitui-se uma necessidade habitual do contratante, que, conforme relatório fiscal, desempenhavam suas funções como empregados fossem. A manutenção de trabalhadores de forma permanente pode ser comprovada pelos variados e sucessivos contratos de prestação de serviços, cujas cláusulas permitiam prorrogação, aliás, prorrogação esta que se fez na prática, por meio de aditivos. A habitualidade também é marcada pela sucessão dos serviços prestados, com correspondente emissão de notas fiscais. No caso das duas empresas citadas, AS Tecnologia e Serviços Refratários Ltda e Guilherme Lucena Chrispim, em que pese a autuada ter o entendimento que os serviços por elas prestados não se enquadram na sua atividade-fim, a representação comercial da autuada faz parte sim das atividades normais de qualquer empresa, por óbvio, já que a venda de seus produtos e serviços é que a mantém no mercado, nenhuma dúvida existe quanto a este ponto. Quanto ao período de faturamento de cada uma delas, a empresa Guilherme apresenta nota fiscal em todas as competências de 2009 e 2010, e,

excetuando-se os dois meses apontados pela impugnante como tendo havido significativa variação de valores, nos demais em geral são valores fixos mensalmente, que se repetem por meses. Mesmo o fato da empresa AS não ter faturamento mensal e em valores variados, não afasta a não-eventualidade dos serviços por ela prestados, mesmo porque ela permanece na condição de contratada da autuada de 2008 a 2010, sendo seu faturamento exclusivo com a impugnante e a natureza dos serviços por ela prestados justificar emissão de notas fiscais em períodos não consecutivos, conforme cláusula quarta do contrato firmado com a autuada.

Sobre a onerosidade, dispôs o REFISC:

DA ONEROSIDADE 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 (ASISTENCIA 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 da fiscalização de que a onerosidade estaria consubstanciada nos pagamentos efetuados a cada trinta dias. Acrescenta 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. Aduz ainda que tendo os pagamentos todos sido realizados em razão de prestação de serviços por PJ, não tendo havido em nenhum momento pagamento direto aos sócios das PJ, nem tendo sido identificado a qual sócio se deu o pagamento, não se pode inferir a relação de emprego. Apresenta relação de valores pagos a diversas empresas objeto da conclusão fiscal em discussão, dispondo que em alguns casos não são contínuos e em outros realizados em importes variáveis, inclusive com redução de uma competência para outra. Reforça a questão da irreduzibilidade dos salários. Observe-se que as alegações da impugnante 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, e um dos seus pressupostos legais é a onerosidade, comprovada pelos pagamentos

relacionados no Anexo I citado pela impugnante, não há trabalho voluntário aqui, portanto, comprovada a onerosidade dos serviços prestados. De fato, os pagamentos ocorreram em contas contábeis que remetem a pagamentos a PJ, porém, essa conduta contábil, dentro do procedimento adotado pela autuada, não comprova a incorreção da conclusão fiscal que levou aos lançamentos efetuados, já que é exatamente essa a premissa da fiscalização, que os serviços declarados pela impugnante como sendo prestados por PJ, o foram por seus sócios na condição de empregados. Tal assertiva da autuada, portanto, em nada altera a conclusão fiscal. Na mesma linha não procede a alegação de que em nenhum momento houve pagamento direto aos sócios das PJ ou que seria necessário a identificação de qual dos quotistas recebeu o pagamento, já que o conjunto de provas aponta quem prestou serviços a autuada através de qual empresa, inclusive estando identificado no REFISC por qual empresa recebeu sua remuneração cada PF envolvida. Já a alegação de que qualquer prestação de trabalho, ainda que sem vínculo empregatício, é passível de mensuração econômica e que não basta que os pagamentos tenham sido efetuados pela impugnante para caracterizar a onerosidade, mas que ele seja em forma de salário, também não alteram a caracterização do requisito da onerosidade, no presente caso. Isto porque 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 às empresas pela autuada, demonstra a existência da onerosidade dos serviços prestados pelos sócios das prestadoras. Por sua vez a argumentação de que os valores pagos são variáveis, com redução de uma competência para outra e que, por vezes, não são contínuos, tais fatos não descaracterizam a questão aqui em discussão da onerosidade dos serviços prestados. Da análise 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 fixa de remuneração, sendo que muitas também existe a parcela variável. E no citado Anexo I, constata-se que mensalmente, praticamente todas as empresas emitem uma nota fiscal em valores fixos, e mais uma nota fiscal em valores que variam, o que pode levar a ocorrência de maiores valores pagos em um mês e menores em outro. Para os casos em que apenas existe a parcela variável, pode ocorrer a não consecutividade apontada pela empresa autuada, porém tal fato também não serve para descaracterizar a onerosidade dos serviços prestados.

Quanto ao requisito da subordinação, 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.

Registra a impugnante que a subordinação não restou demonstrada pelo fisco, que o auditor fiscal faz grave confusão entre subordinação e sujeição. As

empresas que 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. Em que pese as argumentações da autuada em sentido contrário, fato é que constata-se que as funções exercidas pelos segurados empregados sócios das empresas prestadoras de serviços desconsideradas nesses lançamentos, fazem parte da estrutura organizacional da empresa, conforme dispôs a fiscalização quando informa que não foram identificados pela empresa os ocupantes das funções gerenciais da impugnante e os relaciona um a um com a respectiva empresa a que o mesmo está ligado, e, conseqüentemente, as atividades desempenhadas estão subordinadas à sua política administrativa - produtivo/econômica. Não há como não se visualizar a subordinação laboral existente entre a Administração da autuada e, por exemplo, um Gerente de Negócios da Reframax, conforme se verifica na identificação do carimbo usado pelo profissional Sr. José Maria Vilela Ribeiro, ao assinar o contrato firmado entre a impugnante e a empresa Astervil, onde o mesmo profissional é sócio. Não se pode acatar a tese da defesa de que a função de Gerente de Negócios da empresa é ocupada por uma empresa terceirizada sem subordinação laboral à sua contratante. Ou que o Sr. José Roberto Silva Marluzzo, que assina pela Reframax o mesmo contrato com a Astervil, na condição de Gerente de Administração, não tenha a subordinação que caracteriza a relação de emprego, evidente que sim. Ainda nessa linha de argumentação, buscando questionar a existência da relação de emprego, e concluindo pela sua inexistência, a empresa aduz na sua impugnação que as empresas GPO e Paulo Henrique Abreu Coelho – ME, por exemplo, prestaram serviços também a outros clientes que não a impugnante, fato disposto no REFISC. Que todos são profissionais conhecidos da impugnante, o que justificaria a ser ela a principal ou uma das principais clientes das empresas em discussão.

Por esses fundamentos, **mantenho a autuação.**

II.2 – DAS MULTAS: DEBCAD Nº 51.051.917 (CFL 30), DEBCAD Nº 51.051.922-9 (CFL 59), DEBCAD Nº 51.051.923-7 (CFL 34) E DEBCAD Nº 51.051.921-0 (CFL 78)

O argumento da vedação constitucional da utilização de tributos com efeitos de confisco, ao seu turno, esbarra no verbete sumular de nº 2 deste Conselho. De toda sorte, apesar de ser cônica de que o exc. Supremo Tribunal Federal estendeu a vedação prevista no inc. IV do art. 150 da CR/88 às multas de natureza tributária, registro que multas e tributos são ontológica e teleologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular

comportamentos tidos como indesejáveis. Assim, ao meu aviso, considerando as peculiaridades fáticas do caso concreto já relatadas, a multa cominada sequer poderia ser rotulada desarrazoada e/ou desproporcional, tampouco confiscatória, eis que ausente qualquer demonstração nesse sentido.

Anoto ainda, em atenção ao pedido lançado em memoriais, a impossibilidade de redução da multa no percentual de 20% por ausência de disposição legal, bem como de jurisprudência vinculante, nos termos do art. 99 do RICARF.

Ademais, como acertadamente pontuou a DRJ,

Com relação às alegações específicas ao AIOA Debcad nº 51.051.921-0, dispõe o REFISC que nas GFIP relativas às competências 07/2008, 08/2008 e 11/2008, todas entregues após a edição da MP 449/2008, não constam os valores pagos a título de PLR – Participação nos Lucros/Resultados considerados pela fiscalização como fato gerador de contribuições previdenciárias e também das destinadas às entidades terceiras. As alegações da impugnante focam os pagamentos feitos às empresas terceirizadas cujos sócios foram considerados empregados da atuada, não guardando relação com a motivação que levou à presente lavratura. Registre-se que relativamente à rubrica PLR a empresa não se defendeu dos lançamentos, e também não declarou em GFIP nas competências informadas, e, tendo sido suas GFIP entregues após a edição da MP 449/2008, correta a lavratura do AIOA em questão.

Já no tocante ao AIOA Debcad nº 51.051.923-7, a motivação da lavratura do AIOA é que, tendo o fisco demonstrado a existência dos pressupostos necessários para a caracterização do vínculo de emprego para fins tributários das pessoas físicas sócias das empresas que prestaram serviços à impugnante, fato já abordado e confirmado anteriormente neste Voto, os valores pagos a essas pessoas através de notas fiscais emitidas pelas PJ em questão deveriam ser escrituradas na conta contábil apropriada por se tratar de remuneração de segurado empregado e não na conta de SERVIÇOS DE TERCEIROS – PJ, como o foi. As alegações da atuada referem-se, em suma, sobre a correção de sua escrituração contábil, diante de seu entendimento sobre as operações concretizadas e que a própria fiscalização se utilizou da sua contabilidade para lançar diversos Autos de Infração. Observe-se que em nenhum momento a fiscalização dispôs que os registros contabilizados estavam incorretos no seu conteúdo ou não eram verdadeiros.

Ocorre que, em função do reconhecimento dos pagamentos aos sócios das PJ como segurados empregados da atuada, conforme já amplamente discutido, configuraram-se incorretos os lançamentos destes pagamentos nas contas de SERVIÇOS DE TERCEIROS – PJ, por serem remuneração de PF, e deviam, portanto,

estar escrituradas nas respectivas contas contábeis. Somente esta foi a razão do presente AIOA e nenhuma ressalva cabe aqui quanto ao procedimento fiscal perante à lavratura.

Relativamente ao AIOA Debcad nº 51.051.922-9, que trata da infração de não ter a empresa procedido à retenção das contribuições dos segurados empregados nas suas remunerações, não se verifica a argumentação da impugnante de que a sanção em tela já foi penalizada outrora quando da lavratura dos respectivos AIOA, já que naqueles estão lançadas as contribuições devidas pela empresa, obrigações principais inadimplidas, e aqui, estamos diante de infração à legislação previdenciária, que tem penalização específica, uma obrigação acessória descumprida, não se misturam as autuações e suas penalizações, cada uma com sua motivação fática e jurídica específica. Correta a conduta fiscal quando efetivou o presente lançamento como o fez.

E, com referência ao AIOA Debcad nº 51.051.917-2, que trata da não inclusão nas folhas de pagamento elaboradas pela empresa autuada das remunerações pagas aos sócios das empresas prestadoras de serviços, conforme amplamente já abordado neste Voto. Sendo eles considerados pelo fisco como segurados empregados da autuada, deveriam seus pagamentos constar das folhas de pagamento da empresa. Novamente as alegações da impugnante remetem a tratar-se de relação entre ela e empresas que lhe prestaram serviços, não cabendo se exigir que esses pagamentos feitos à sociedades terceirizadas constassem de suas folhas de pagamento. Como já amplamente tratado neste Voto, uma vez caracterizados pela fiscalização os pressupostos do vínculo de emprego na relação entre os sócios das empresas prestadoras de serviços e a impugnante, os pagamentos feitos a essas prestadoras foram considerados remuneração das PF e deveriam constar em folha de pagamento, sendo procedente o presente AIOA lavrado.

Registre-se que nos AIOA Debcad nº 51.051.917-2, nº 51.051.922-9 e nº 51.051.923-7 a multa aplicada foi agravada em função da ocorrência de circunstância agravante – reincidência genérica ou específica, conforme o AIOA em análise, em atendimento ao contido no inciso V e parágrafo único do art. 290 e inciso IV do art. 292, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, tudo conforme consta do item 4.5 do REFISC, onde se encontram identificados os AIOA lavrados anteriormente, e da folha de rosto de cada um dos três AIOA citados. Desta forma, improcede a alegação da autuada que a fiscalização não indicou a fundamentação legal do agravamento de multa aplicada nos presentes AIOA. Já no AIOA nº 51.051.921-0 não ocorre agravamento de multa.

Mantenho as multas por descumprimento de obrigação acessória, pois.

III – DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO: APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS

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 (...).⁴

Da leitura do disposto no art. 74 Lei nº 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, a um par de anos deixei de tê-los como suficientes para suplantar a ausência de norma autorizadora no âmbito do processo administrativo fiscal. **Deixo de acolher o pedido de aproveitamento de tributos nestes autos formulado.**

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, rejeito as preliminares e nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, em declaração de voto

Convém registrar breves palavras sobre as razões pelas quais acompanhei o voto da I. Relatora pelas conclusões.

⁴ Cf. declaração de voto do Cons. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA em: **CARF**. Acórdão nº 2402-008.171, sessão de 3 mar. 2020.

No lançamento de ofício no qual a autoridade fiscal desconsidera o vínculo pactuado entre pessoas jurídicas e efetua o enquadramento da prestação de serviço como segurado empregado, ou mesmo contribuinte individual, o aproveitamento de valores recolhidos pela pessoa jurídica contratada é questão controvertida.

Como ressaltou o voto divergente do conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, a possibilidade de aproveitar valores recolhidos não retira fundamento da compensação ou restituição, que ostentam rito próprio, motivo pelo qual descabe invocar o art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) para negar o direito reivindicado.

Deveras, na hipótese dos tributos lançados por homologação, a dedução de valores recolhidos por terceiros - as pessoas jurídicas/empresas formalmente contratadas – é aspecto intrínseco à lógica do lançamento de ofício, o qual deve se limitar ao saldo do tributo devido, acrescido de multa e juros de mora.

Pensar diferente é validar a exigência em excesso do crédito tributário, com prejuízo ao controle da legalidade do ato administrativo.

Nada obstante, o aproveitamento de valores recolhidos, com fulcro no art. 150, §§ 2º e 3º, do CTN, pressupõe o pagamento antecipado que mantenha conexão com o fato gerador correspondente ao crédito tributário lançado.

Nesse sentido, não diverge a Súmula CARF nº 76:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Com a exclusão do Simples [Federal e Nacional], todos os valores recolhidos nessa sistemática devem ser redirecionados para a tributação aplicável às demais pessoas jurídicas, a partir do período em que se processarem os seus efeitos. Quando do lançamento de ofício para cada tributo, devem ser deduzidos os recolhimentos já realizados de mesma natureza, observados os percentuais sobre o montante pago de forma unificada.

Na hipótese do enunciado sumulado acima mencionado, não há dificuldade para delimitar e identificar os valores recolhidos que devem aproveitados no lançamento de ofício, referentes ao mesmo contribuinte.

Por outro lado, diferentemente é o aproveitamento de recolhimentos realizados em nome de terceiros, em que indispensável a avaliação individual das circunstâncias presentes no caso concreto.

Conforme explicou a I. Relatora, não houve desconsideração ou desconstituição da personalidade jurídica dos prestadores de serviços, que permanece produzindo efeitos que lhe são próprios.

A lei outorga competência à fiscalização para desconsiderar atos pactuados que importem modificação do sujeito passivo ou da obrigação tributária que originariamente seria devida, hipótese em que a forma organizada para transmutar a relação jurídica efetivamente existente não gera efeitos tributários.

Vale dizer, o lançamento de ofício se limita à ineficácia do negócio jurídico em relação ao Fisco Federal e, especificamente, quanto à demonstração dos elementos que caracterizam a condição de segurado empregado em face da prestação de serviços para a recorrente.

Consta dos autos que a autoridade fiscal procedeu ao enquadramento como segurado empregado, desconsiderando a relação jurídica pactuada, em relação a diversas pessoas jurídicas, para as quais, aliás, a recorrente alega que não prestaram serviços exclusivos, a exemplo de GPO – Gerenciadora de Projetos e Obras Ltda e Paulo Henrique Abreu Coelho – ME, que realizaram atividades para outros clientes (fls. 1148).

Note-se, então, o aparente problema de se definir a parcela dos eventuais recolhimentos realizados que tenham conexão com a prestação de serviços do auto de infração, para efeito de dedução de valores.

Se as pessoas jurídicas prestaram, nessa qualidade, serviços a outros clientes, no mesmo período, haveria necessidade de separar os recolhimentos realizados pelas pessoas jurídicas, vinculando-os aos respectivos fatos geradores para identificar os valores que poderiam ser aproveitados.

Outrossim, extrai-se dos fundamentos do voto da I. Relatora:

“(...) sequer possível assegurar, nestes autos, qual o valor efetivamente recolhido por pessoa jurídica diversa que se pretende abater do presente lançamento.”

Sem dúvida, a argumentação da sociedade recorrente se restringe ao plano teórico, sem desincumbir-se do ônus de demonstrar, na linguagem de provas, a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito tributário lançado.

Convém reforçar que a alegação da existência de recolhimentos em nome de terceiros não seria fundamento para flexibilizar a produção probatória da parte interessada, transferindo o ônus para a administração tributária, na medida em que o Fisco não que deu causa à opção de utilização de interpostas pessoas para dissimular a realidade, conforme restou comprovado nos autos.

A propósito, a pura e simples determinação do órgão julgador para aproveitamento dos recolhimentos de terceiros teria o evidente potencial de acarretar insegurança jurídica para a liquidação e execução do acórdão, haja vista a falta de critérios claros para balizar quais valores poderiam ser abatidos do lançamento de ofício.

Enfim, quanto ao pedido subsidiário de aproveitamento dos recolhimentos em nome de terceiros, há que se concordar com as conclusões do voto da I. Relatora, embora com base nos fundamentos acima.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, em declaração de voto

Minha manifestação é exclusivamente relativa a parte do mérito que trata do aproveitamento dos valores recolhidos por terceiros.

Nos demais temas dos capítulos da decisão aquiesço com a relatora e parabeno pelo voto. Aproveito para registrar que efetivamente as questões envolvendo temática simulatória é extremamente complexa, uma vez que o STF entende possível outras formas de contratação ou de divisão do trabalho, que não exclusivamente pela relação de segurado empregado ou, até mesmo, de contribuinte individual, conquanto vede o simulacro.

Neste sentido, caminhou bem a relatoria demonstrando se tratar de simulação e não de uma forma hígida de contratação alternativa em novos padrões e dinâmica de mercado. Digo simulação porque demonstrado que o vínculo de segurado obrigatório era efetivamente com o autuado.

Porém, demonstrada a simulação, entendo, pedindo vênias para a relatoria, que os valores recolhidos por terceiros devem ser aproveitados e não se trata de instituir um procedimento paralelo ou inclusivo de pedido de compensação ou de restituição dentro de um procedimento de lançamento de ofício. Não é isto!

A questão jurídica é que os pedidos de aproveitamento dos valores parciais recolhidos pelos terceiros em razão da simulação verificada integram a lógica do lançamento de ofício que reconhece as operações simuladas, fazem parte do controle de legalidade do lançamento sendo elemento integrativo das etapas do art. 142 do CTN, no sentido de ser identificado o sujeito passivo e determinada a matéria tributável e calculado o montante do tributo devido.

Não se trata de compensação ou restituição, que, efetivamente, ostentam rito próprio, conquanto o caso dos autos com eles não se confundem. Afigura-se, ademais, legalmente possível o aproveitamento forte na exegese dos §§2º e 3º do art. 150, uma vez que, por tais normas, sendo as contribuições previdenciárias tributo sujeito ao lançamento por homologação, não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito, porém, tais atos devem ser considerados

na apuração do saldo porventura devido, então os recolhimentos devem ser apropriados em termos de imputação no dever da autoridade fiscal de lançar de ofício apurando o montante efetivamente devido revisando a integralidade dos atos praticados como observados e constatados.

Há normas concretas que atestam o dever de aproveitar o que já foi recolhido financeiramente. Não se cuida de compensação ou de restituição e há dever legal da autoridade lançadora de proceder com a revisão de ofício, o que, por consequência, aponta para o aproveitamento dos atos praticados por terceiro. Aliás, o lançamento tem que conter uma só lógica. O ato simulado e o dissimulado são descortinados e deve prevalecer a verdade real e se aproveitar o que foi executado na simulação, sem prejuízo da cobrança sancionatória da multa e do principal quanto aos valores que se pretendia sonegar pela simulação engendrada.

Observe-se que a autoridade fiscal no lançamento de ofício procede com a revisão da declaração do terceiro para desconstituir o que ele declarou pretendendo extinguir o crédito tributário em benefício do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e reconhecer a simulação (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII – Tem-se, por óbvio, implicações normativas nos §§ 2º e 3º do art. 150) e, também, revisa a declaração do sujeito passivo para apontar a omissão na sua declaração em razão da dissimulação interligada com a anterior simulação reconhecida, haja vista ser este último o real devedor do crédito tributário (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII).

O problema é que quando não se aproveita o crédito se desconsidera o dever de retificar de ofício (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, caput), bem como não se atenta para o dever de aproveitamento dos atos praticados pelo terceiro que assume o fato gerador em interesse comum⁵ visando à extinção do crédito tributário (CTN, §§ 2º e 3º do art. 150) a partir da comprovada simulação com a prática de ato em benefício do sujeito passivo (CTN, VII do art. 149), os quais devem ser afastados, pois o crédito tributário deve ser extinto no verdadeiro sujeito passivo, porém se impõe aproveitar os atos praticados, sendo “considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação” (CTN, § 3º do art. 150, grifei). Sobremais, o dever da autoridade lançadora é calcular o verdadeiro montante do tributo devido, após o aproveitamento (CTN, arts. 142, 147, caput, e §2º; 149, caput, VII, 150, §§ 2º e 3º).

Todo esse racional é sintetizado na seguinte assertiva: “a lógica da autuação fiscal permite o aproveitamento”.

Veja-se que a situação corretamente se conceitua como aproveitamento, não é compensação, a qual precisaria de processo autônomo para atestar certeza e liquidez. O tema é sim de contencioso administrativo fiscal, uma vez que ligado ao ato de lançar e aos deveres de ofício da autoridade lançadora.

⁵ Aliás, o pagamento pelo codevedor deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I). Entendo que no caso de simulação na forma engendrada tem-se o interesse comum (CTN, art. 124, I), que gera ou deveria gerar a solidariedade, com dever de imputação pela autoridade lançadora, a quem cabe constitui-la de forma vinculada e obrigatória.

O pedido do contribuinte, ao fim e ao cabo, é para que se observe a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), que se lance apenas o saldo em aberto (*o montante devido – aí, sim, inclusive aplicando a multa de ofício*), atentando-se aos atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica) em conluio com o autuado por aplicação da interposição de pessoa no interesse comum no fato gerador, ainda que **os atos praticados pelo terceiro não devam influenciar a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º)**, porém **considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido (é o que dispõe o art. 150, §3º, do CTN)⁶, de modo que se aproveite os recolhimentos**, haja vista que o fato jurígeno da cobrança perpassa pelos atos da fiscalização que devem “enxergar o todo”, no cenário que perpassa pela simulação e dissimulação reconhecida e afastada pela auditoria.

Além disso, o agir da autoridade lançadora é sempre vinculado e obrigatório e no caso de lançamentos em que precise autuar tem-se que o procedimento deve ser efetivado de ofício, **incluindo dever de revisar e corrigir, conforme caput e incisos do art. 149 e art. 147, caput e § 2º, todos do CTN³, de modo que pode realizar as imputações e ajustes procedimentais em sistema de seu exclusivo acesso, independentemente de um proceder do contribuinte ou do responsável solidário por interesse comum no fato gerador.**

Outro aspecto é que o próprio *Codex Tributário* prevê o instituto da imputação de pagamentos (CTN, art. 163)⁷, que, se não é norma específica para o caso, serve de baliza orientadora e aclaradora, diante do **dever de agir de ofício da autoridade lançadora (CTN, art. 149, com seus deveres de agir de ofício em revisões e correções; além do art. 147, caput, e § 2º)**. Ademais, vedado ainda o locupletamento fazendário com a retenção dos valores já recolhidos e invocação de eventual perda do prazo para restituir, sem mencionar o imbróglio quanto ao titular e ao momento em que se formularia um pedido de restituição. Tais questões não encontram amparo na estrita legalidade.

⁶ Art. 150, § 2º **Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro**, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º **Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido**, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V -quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

VII -quando se comprove que o sujeito passivo, ou **terceiro em benefício daquele**, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo **ou de terceiro**, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão **retificados de ofício pela autoridade administrativa** a que competir a revisão daquela.

⁷ Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, (...).

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art. 112, III).

Não deve o autuado suportar ônus ainda maior do que os legítimos interesses fazendários de ver entregue ao custeio público os valores tributários devidos com suas adequadas sanções, inclusive qualificada se for a plena hipótese configurada por fraude/simulação, mas sem acréscimo de um “plus” relativo ao já recolhido pela interposta pessoa; os valores já recolhidos acabam sendo uma espécie de antecipação já efetivada, o que pode ser reconhecido nas correções e revisões de ofício do lançamento – CTN, art. 149.

Não deve a Fazenda Pública, além das multas que devam ser legitimamente geradas, utilizar de outros expedientes sancionatórios para a espécie, ainda que por omissão ao não corrigir e revisar de ofício (CTN, art. 149) a situação e indicar uma “certa ilegitimidade no pedido de aproveitamento” ou pretender tratar o caso como se fosse uma compensação para afastar o tema do contencioso em análise.

Em caso de interposição de pessoa é obrigação da autoridade lançadora imputar a responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I) para a interposta pessoa, sendo, portanto, a imputação uma obrigação e dever ser da autoridade lançadora (CTN, parágrafo único do art. 142, combinado com normativos da RFB citados nesta declaração de voto)⁸.

Aliás, fosse assim imputada a solidariedade, o pagamento por um solidário deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I).

No final do dia, é importante ainda acrescer que a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) sinaliza que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravo regimental no agravo de instrumento nº 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)⁹.

É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula a autuada e a interposta pessoa na relação, havendo atos simulados e o ato dissimulado, inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que entendo pelo

⁸ Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, e Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

⁹ Agravo Regimental (AgR) no Agravo de Instrumento (AI) 526.787, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-06 PP-01291.

aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida por força da utilização da interposta pessoa.

Importa se ater a capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto, quais sejam: (i) o **substantivo**, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo lhe exigir mais do que o “saldo” devido; e (ii) o **adjetivo**, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e poderes para buscar a verdade material e satisfazer a pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Reitero um destaque especial colhido no CTN:

Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

grifei

Ante o exposto, acompanho a relatoria no sentido de rejeitar as preliminares e em parte do mérito ao não reconhecer significativamente as teses recursais, inclusive entendendo demonstrada a simulação pelo que se reconhece o vínculo de seguro obrigatório com o autuado, conquanto, abro divergência, e se vencido declaro voto, no sentido de **dar parcial provimento ao recurso voluntário exclusivamente para que se aproveite os valores recolhidos por terceiros.**

É meu respeitoso voto de divergência, que, se vencido, deve ser convertido em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros