



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.732526/2013-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-004.015 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SANTA BÁRBARA S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO.

Confirma-se o lançamento fiscal quando, verificado que o segurado, ainda que contratado sob outra denominação, preenche os requisitos legais de personalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade, procede-se ao enquadramento como segurado empregado, com desconsideração do vínculo formalmente pactuado.

LANÇAMENTO FISCAL. COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA PARA RECONHECER VÍNCULO.

A constituição do crédito tributário é atribuição própria da Administração, que, a partir dos elementos constantes dos autos, pode desconsiderar o vínculo pactuado entre as partes e reconhecer a relação de emprego. Tal atuação, vinculada e obrigatória, não invade nem substitui a competência da Justiça do Trabalho.

PESSOA JURÍDICA. SERVIÇOS INTELECTUAIS PRESTADOS POR SÓCIO. ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO.

A subordinação constitui o elemento central para a caracterização da relação de emprego. O reconhecimento da ilicitude na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços, com atuação personalíssima de seus sócios, exige demonstração pela fiscalização de subordinação jurídica típica — sujeição aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar do contratante — que elimine a autonomia e os riscos próprios das relações de natureza civil.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

**PRAZO DECADENCIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

Nos casos em que se verifiquem dolo, fraude ou simulação, aplica-se o prazo decadencial previsto no inciso I do art. 173 do CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto à responsabilidade solidária dos sócios. Na parte conhecida, rejeitar a decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 06-48.087 - 5ª Turma da DRJ/CTA de 24 de julho de 2014 que, por unanimidade, considerou IMPROCEDENTE a impugnação apresentada.

**Relatório Fiscal** (fls 13/108)

Em 13/12/2013 foi lavrado auto de infração em face do Sujeito Passivo, ora RECORRENTE, com o objetivo de auditar o período de 01/2008 a 12/2009, no qual apurou-se créditos tributários exigíveis destinados a Outras Entidades e Fundos (SESI, SENAI, SEBRAE, FNDE e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de segurados empregados.

Segundo o relatório fiscal (fl. 14):

3.1 - As contribuições apuradas incidem sobre as remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de contribuintes empregados que não foram incluídos em folhas de pagamento.

As remunerações foram constatadas pela auditoria fiscal em pagamentos feitos pela autuada, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com personalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação.

Os valores constantes dos Autos de Infração lavrados se referem as contribuições já mencionadas incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados que não foram declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e também não foram recolhidas pela autuada.

3.2- O sujeito passivo se utilizou de via indireta para realizar o pagamento de remuneração a alguns empregados da empresa, mediante emissão de Notas Fiscais de Serviços - NFS.

Essa prática, contudo, não se restringiu apenas ao nível mais alto da hierarquia empresarial. Ao contrário, foi utilizada em larga escala, não somente no nível gerencial, como também no nível operacional, na execução das atividades fim da mesma, como a seguir será demonstrado.

A Auditoria demonstrou, por meio de provas e indícios, que o sujeito passivo recorreu à prática da contratação de dezenas de segurados empregados e contribuintes individuais (diretores) utilizando-se da sistemática irregular de elaboração de Contratos de Prestação de Serviços com pessoas jurídicas para mascarar relações de emprego de maneira institucionalizada e disseminada, envolvendo todos os níveis hierárquicos da RECORRENTE, desde diretores até técnicos de Edificações e que tal prática é antiga e recorrente, uma vez que foram apresentados contratos com data do ano de 2002 sendo prorrogados até o período fiscalizado. Inclusive empregados e contribuintes individuais registrados formalmente na folha de pagamentos, recebiam remuneração adicional por meio da emissão de Notas Fiscais de Serviços.

Assim, a FISCALIZAÇÃO demonstrou a presença dos requisitos legais da relação de emprego, arts. 2º e 3º da CLT, nos termos abaixo (fl. 95):

- a) personalidade – o empregado não tem como prestar serviço por intermédio de outrem, não pode substituir-se por outra pessoa. A obrigação é de fazer, não de delegar;
- b) onerosidade - a relação de emprego é onerosa, devendo o empregador remunerar pelos serviços prestados pelo empregado;
- c) não eventualidade – os serviços contratados estão direta ou indiretamente relacionados com as atividades normais da empresa;
- d) subordinação jurídica – os serviços são prestados sob dependência hierárquica que implica no poder diretivo do empregador sobre o empregado, que lhe confere o direito de dirigir a prestação de serviços, dando ordens, fiscalizando, indicando métodos de trabalho e condições de execução das tarefas distribuídas.

Concluindo que se fazem presentes na relação laboral em análise, os elementos básicos que definem a relação de emprego, ou seja, subordinação, onerosidade, não eventualidade e pessoalidade na prestação do trabalho, mediante remuneração.

Desta feita, foram lavrados os seguintes AIs conforme quadro abaixo (fl. 107):

COMPROT	AUTO INFRAÇÃO DEBCAD	ASSUNTO Descumprimento de Obrigação Principal	LEV.
15.504.730.475/2013-53 ANO 2008	37.374.778-0	Contribuições da Empresa e SAT (20%+3%)	PI, SE e SI PI2, SE2 e SI2
15.504.730.475/2013-53 ANO 2008	37.374.779-9	Contribuições dos Segurados (8%)	SI e SI2
15.504.730.476/2013-06 ANO 2009	51.044.560-8	Contribuições da Empresa e SAT (20%+3%)	PI2, SE2 e SI2
15.504.730.476/2013-06 ANO 2009	51.044.561-6	Contribuições dos Segurados (8%)	SI2
15.504.732.527/2013-26 ANO 2009	51.044.562-4	Contribuições de Terceiros: SENAC, SESC, SEBRAE, FNDE e Incra - 5,8%;	SE2 e SI2
15.504.732.527/2013-26 ANO 2009	51.044.563-2	<b>Descumprimento de Obrigação Acessória - CFL 30</b> - Deixar de incluir todas as verbas salariais nas folhas de pagamento	
15.504.732.527/2013-26 ANO 2009	51.044.564-0	<b>Descumprimento de Obrigação Acessória - CFL 59</b> - Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.	
15.504.732.527/2013-26 ANO 2009	51.044.569-	<b>Descumprimento de Obrigação Acessória - CFL 34</b> - Deixar a empresa de lançar em títulos próprios da contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições	

Além dos seguintes Ais:

37.374.780-2	Referente às Contribuições Destinadas a Outras Entidades ou Fundos (SESI, SENAI, SEBRAE, FNDE e INCRA), incidentes sobre os valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados, no montante consolidado de <b>R\$ 1.105.619,82</b> ;
37.374.777-2	Por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, tendo em vista que a autuada deixou de informar em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no montante consolidado de R\$ 661.191,30.

Os Levantamentos feitos consideraram as (fl. 106),

11– Guias da Previdência Social -GPS, Guia de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP's, Folhas de Pagamentos dos

segurados empregados e contribuintes individuais, Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRF, Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – DIPJ, Contratos celebrados entre a Santa Barbara e seus prestadores de serviços, notas fiscais de serviços, contratos celebrados com UNIMED/ALLIANZ/PASI-VERA CRUZ e lista de beneficiários de planos de saúde e seguro de vida, contabilidade obtida através do SPED e arquivos MANAD das folhas de pagamento e arquivos digitais dos documentos apresentados solicitados nos Termos de Intimação Fiscal – TIF que foram submetidos ao Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA, conforme recibos em anexo.

Foram aplicadas Multa de mora e multa de ofício de 75%, além da Multa referente ao Código de Fundamentação Legal (CFL) 68 por infração ao art. 32 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, inciso IV e parágrafo 3º e 5º, também acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, inciso IV, parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.1999, correspondente a 100% (cem por cento) do valor da contribuição devida e não declarada, limitada, por competência, em função do número de segurados ao limite mensal previsto no parágrafo 4º do art. 32 da Lei 8.212/9. O valor da multa aplicada correspondeu a R\$60.108,30, (sessenta mil, cento e oito reais e trinta centavos), cujo demonstrativo (ANEXO LXIV), segue às fls. 291/292.

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

#### **Impugnação (fls. 1744/1771)**

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 17/01/2014, na qual, conforme resumo constante no Acórdão recorrido (FL. 1795/1796), argumentou:

3.1. Preliminarmente, requer pelo cancelamento integral dos autos de infração lavrados, por ter se operado a decadência do direito do Fisco Federal de proceder ao lançamento das contribuições referentes às competências abrangidas anteriormente a dez./2008, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

3.2. Neste sentido, afirma que a própria Auditora Fiscal identificou supostos pagamentos efetivados a menor, porque considerou que a Impugnante não incluiu, nº cômputo do salário-de-contribuição de seus empregados e diretores, a totalidade dos valores supostamente pagos a eles.

3.3. Alega que somente é possível a imputação da responsabilidade aos administradores, se constatado que concorreram com a prática de atos ilícitos ou com excesso de poderes, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, não sendo possível esta imputação pelo mero não pagamento do tributo, inexistindo, portanto, elemento essencial para extensão de responsabilidade aos administradores.

3.4. Traz doutrina de Hugo Brito de Machado e jurisprudência do STJ.

3.5. Quanto ao mérito das contribuições lançadas, ressalta que não está entre as atribuições do Auditor Fiscal da Receita Federal a fiscalização da existência ou não de relação de emprego, em inteligência ao artigo 6º da Lei 10.593/2002, Lei esta que dispõe sobre a reestruturação da Carreira de Auditor Fiscal. Cita a Lei.

3.6. Ademais, o fato de a Autuada ter como funcionário, um sócio de uma empresa que lhe presta serviço, não tem o condão de ensejar o reconhecimento de relação de emprego, sendo que tal fato pode até ser imoral, mas, jamais, ilegal. Neste sentido, afirma que a relação entre particulares é regida pela máxima de que o que não está prescrito em Lei é ilícito, ao contrário dos entes públicos que só podem fazer o que a Lei determina.

3.7. Considera que as afirmações da Auditoria não passam de meros indícios e presunções, tendo em vista que, as pessoas jurídicas são autônomas, distintas e independentes umas das outras, estando todas elas em plena atividade, ou, ao menos é o que ocorre na época narrada no Auto de infração, cada qual possuindo contrato, quadro social, faturamento e quadro de funcionários próprios devidamente registradas nos órgãos competentes e arcando em nome próprio com todas as obrigações assumidas.

3.8. Por fim, não compreende em que se embasou a auditora fiscal para afirmar que a emissão de notas fiscais sequenciais pressuporia o pagamento de acerto e de 13º salário.

3.9. Desta forma, diante da inexistência de relação de emprego e, conseqüentemente de pagamentos em contrapartida desta, não há que se falar em fato gerador de contribuição previdenciária, devendo ser cancelado o presente Auto de Infração.

3.10. Requer, ainda, pelo sobrestamento do Auto de Infração lavrado pelo descumprimento de obrigação acessória Debcad nº 37.374.777-2, tendo em vista que a legitimidade da pretensão fiscal quanto aos supostos recolhimentos a minore de contribuições previdenciárias está sendo discutida nos autos do processo AI Debcad nº 37.374.780-2, qual foi devidamente impugnado.

**Do pedido:**

3.11. Diante de todo o exposto, requer em preliminar que seja reconhecida a decadência para as competências à partir de dezembro de 2008; bem como a impossibilidade de imputação de responsabilidade solidária dos administradores da impugnante, e no mérito requer pelo cancelamento integral do autos de infração lavrados, uma vez que a conduta narrada não constituiu fato gerador da contribuição previdenciária, bem como pelo sobrestamento do AIOA Debcad nº 37.374.777-2, até o julgamento do AIOP Debcad nº 37.374.780-2.

**Acórdão 1ª Instância (fls.1789/1808)**

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO  
São considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, quando configurados os pressupostos do Art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91.

DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL.

Constatada a ocorrência de simulação, consubstanciada na utilização de empresa inexistente de fato, a fim de obter exclusivamente a redução da carga tributária, é lícita a desconsideração do negócio jurídico e o arbitramento das contribuições devidas

Pode o Auditor Fiscal da Previdência Social desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando preenchidas as condições necessárias, conforme o Art. 33, caput da Lei nº 8.212/91 c/c o Art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES.

A simples inclusão de dirigentes e administradores do Contribuinte no anexo “Relatório de Vínculos”, não equivale absolutamente à atribuição de responsabilidade automática pelo crédito tributário. Tal somente ocorrerá em casos específicos, com as devidas justificativas legais, na eventual ocasião em que se operar a execução fiscal.

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Para fixação do prazo decadencial, ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação deve-se aplicar o disposto no inciso I, do art. 173 do CTN.

ATOS ADMINISTRATIVOS. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Os atos praticados pela fiscalização, baseados em documentos e informações prestadas pelo contribuinte constituem elementos lícitos de prova, e revestem-se da presunção relativa de veracidade própria dos atos administrativos, cabendo ao sujeito passivo a produção de provas factuais hábeis a elidir tal presunção.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP Constitui infração a empresa deixar de informar mensalmente por meio de GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Art. 32, inciso IV da Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

## Crédito Tributário Mantido

**Recurso Voluntário (fls.1818/1839)**

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 27/11/2014, no qual, em sede preliminar, argumenta preliminarmente, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário. Sustenta que, para o caso de contribuições previdenciárias sujeitas a lançamento por homologação e onde se verificou suposto recolhimento a menor, o prazo decadencial é de cinco anos, conforme o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. A notificação da constituição do crédito, ocorrida em 18 de dezembro de 2013, ultrapassa esse quinquênio para os fatos geradores anteriores a dezembro de 2008. A Recorrente enfatiza que o acórdão recorrido, ao aplicar o artigo 173, I, do CTN sob a alegação de "conduta fraudulenta", inova indevidamente, visto que a Auditoria Fiscal não apontou fraude nem aplicou a multa agravada correspondente, evidenciando a ausência de dolo na fiscalização original.

Outro ponto preliminar crucial é a inexistência de responsabilidade dos sócios e administradores.

No mérito da obrigação principal, a defesa se concentra na usurpação de atribuição. A Recorrente assevera que o Auditor Fiscal da Receita Federal não detém competência legal para declarar a existência ou não de uma relação de emprego. Essa atribuição, por força da Lei nº 10.593/2002, pertence privativamente aos Auditores Fiscais do Trabalho. Alega-se que a conclusão da fiscalização sobre o vínculo empregatício carece de provas irrefutáveis, baseando-se em ilações, como a emissão sequencial de notas fiscais ou pagamentos que a fiscalização interpretou como 13º salário, o que não configura, por si só, um vínculo empregatício. Consequentemente, não havendo relação de emprego, inexistente o fato gerador das contribuições previdenciárias.

Quanto à autuação por descumprimento de obrigação acessória (GFIP), a Recorrente pleiteia o sobrestamento do Auto de Infração DEBCAD nº 37.374.777-2. Ela justifica que a validade dessa autuação está intrinsecamente ligada à decisão sobre a obrigação principal. Caso se anule o lançamento principal, que se refere à suposta falta de recolhimento de contribuições, a obrigação acessória de declarar tais informações ao Fisco torna-se sem efeito, alinhando-se ao princípio da eficiência administrativa e a precedentes dos Conselhos de Contribuintes que vinculam o acessório ao principal.

A Recorrente pede, portanto, que este recurso seja julgado procedente, reformando-se integralmente o Acórdão recorrido.

Não houve contrarrazões por parte da PFN.

Eis o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **José Márcio Bittes**, Relator

**Conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido, exceto em relação ao afastamento da RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS, pois tal fato não foi objeto de nenhum dos AUTOS DE INFRAÇÃO constantes nos autos, como bem esclarecido pelo Acórdão RECORRIDO. Logo, não há interesse recursal quanto a este tema, devendo o mesmo ser NÃO SER CONHECIDO neste ponto.

**Mérito**

Quanto ao mérito a lide consiste em ANALISAR a competência da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA para decidir sobre a existência da RELAÇÃO DE EMPREGO e se há ou não vínculo empregatício entre a RECORRENTE e os sócios das prestadoras de serviços emitentes das Notas Fiscais auditadas pela FISCALIZAÇÃO que justifique a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de prestação de serviços.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto a decisão recorrida (fls. 1797/1807), mediante transcrição de seu inteiro teor. § 12 do art. 114 do ANEXO da Portaria MF nº 1.634/2023 (NOVO RICARF), transcrevo excerto contendo as razões de decidir por estarem de acordo com as conclusões deste relator:

- Da decadência ao direito de lançar

6. No caso concreto, o crédito tributário constituído em 13/12/2013, com ciência do contribuinte em 18/12/2013, (fls.1743), refere-se às competências 01/01/2008 a 31/12/2008.

6.1. O prazo para a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias e de terceiros é tratado pelo Código Tributário Nacional em dois artigos principais: o artigo 173, inciso I, que estabelece regra geral, e o artigo 150, §4º, em casos de lançamento por homologação:

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

*(...)§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o*

*lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.***

*(...)Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(...)(grifos nossos)*

6.2. No caso, de acordo com a auditoria fiscal realizada, restou constatado que no período da autuação, a empresa SANTA BARBARA S/A incorreu em uma sistemática irregular de complementação do pagamento do Pró Labore a seus diretores (contribuintes individuais) e de remuneração aos seus empregados, por meio de Notas Fiscais de Serviços – NFS, emitidas pelos próprios segurados, através de pessoas jurídicas constituídas pelos mesmos, para este fim.

6.3. Desta forma, tem-se que todo o trabalho de auditoria fiscal na indicação dos indícios, apuração de fatos e apresentação de provas, mostram que o sujeito passivo recorreu à prática da contratação de dezenas de segurados empregados e contribuintes individuais (diretores) utilizando-se da sistemática irregular de elaboração de Contratos de Prestação de Serviços com pessoas jurídicas para mascarar relações de emprego, ficando evidenciado, que tal conduta trata-se de prática institucionalizada e disseminada nº contribuinte, visto que engloba todos os níveis hierárquicos da empresa, a começar pelos diretores, passando pelo nível gerencial de gerentes de contratos e chegando ao nível operacional, desde engenheiros até técnicos de edificações, do que se depreende dos contratos de prestação de serviços apresentados pela autuada, e que tal prática vem de longa data visto que foram apresentados contratos com data do ano de 2002 sendo prorrogados até o período fiscalizado, conforme Relatório Fiscal.

6.4. Tem-se, ainda que acordo com o Relatório fiscal, foi constatado que alguns segurados empregados, com contratos de trabalho formalmente registrados, receberam remuneração através de NFS, em períodos imediatamente anteriores ou imediatamente posteriores ao seu registro formal. Também foram detectados outros segurados nesta mesma situação que, apesar de nunca terem possuído vínculo empregatício com a autuada, também receberam remuneração através de Notas Fiscais de Serviços – NFS, tendo sido, inclusive comprovado pela fiscalização todos os elementos caracterizadores da relação de emprego nos termos do artigo 3º da CLT.

6.5. Cumpre destacar o trecho a seguir, extraído do Relatório Fiscal:

*“...o sujeito passivo adotou como *modus operandi* a formalização de contratos de prestação de serviços, em geral com prazo indeterminado, emissão mensal de medições de serviços e emissão de notas fiscais no mês subsequente a prestação de serviços.*”

*Os contratos de prestação de serviços são padrão, têm o mesmo conteúdo, cláusulas comuns, em geral prazo de vigência indeterminado, descrição do objeto feita de forma genérica e superficial. Os prestadores de serviços são exclusivamente os sócios ou titulares das pessoas jurídicas, que não contratam empregados”.*

(...)

6.6. Portanto, no caso em tela, a fiscalização aponta indícios de fraude, cujo conceito pode ser encontrado no artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964, a seguir reproduzido, e que este processo administrativo diz respeito somente à constituição de crédito tributário.

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

6.7 Neste termos, não obstante a falta de declaração em GFIP e pagamento do fato gerador apurado, do que decorreu o lançamento de ofício, mostram os autos tratar-se de conduta fraudulenta, que, uma vez presente, ainda que houvesse pagamento parcial diante de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso da contribuição previdenciária, deve necessariamente haver o deslocamento da regra da contagem inicial pelo fato gerador (art.150, § 4º, CTN), para o primeiro dia do exercício seguinte, na regra do art. 173, I, CTN.

6.8. Desse modo, tendo sido os lançamentos de ofício formalizados e cientificados ao contribuinte em dezembro de 2013, as competências lançadas entre 01/2008 a 12/2008, não foram atingidas pela decadência, porque a constituição do crédito tributário se deu dentro do prazo estipulado no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

#### **Do mérito:**

- **Da presunção**
- **Da competência para analisar relação de emprego**
- **Da existência de vínculo empregatício com os sócios das prestadoras de serviços**

7. O Auto de Infração de Obrigação Principal efetiva o lançamento de contribuições Destinadas a Outras Entidades ou Fundos (SESI, SENAI, SEBRAE, FNDE e INCRA), e decorre da desconsideração de pessoas jurídicas prestadoras de serviços ao contribuinte epigrafado, cujos sócios foram caracterizados como segurados empregados da autuada. As contribuições devidas foram apuradas por aferição indireta, com base no valor das notas fiscais de prestação de serviço emitidas por tais pessoas jurídicas, em conformidade com os valores lançados na

escrituração contábil da Autuada, e foram formalizadas, através dos seguintes levantamentos:

- REMUNERAÇÃO PAGA ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS – NFS A SEGURADOS EMPREGADOS SEM REGISTRO - LEVANTAMENTOS SI E SI2 – Competências 01/2009 a 12/2009.
- REMUNERAÇÃO PAGA ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS – NFS A SEGURADOS EMPREGADOS SEM REGISTRO - LEVANTAMENTOS SI E SI2 – Competências 01/2009 a 12/2009.

7.1. A empresa suscita, por sua vez, que não há amparo legal e probatório para desconstituição do negócio jurídico efetuado nos autos, o qual foi baseado em presunções, bem como que não está entre as atribuições do Auditor Fiscal da Receita Federal, a fiscalização da existência ou não de relação de emprego, em inteligência ao artigo 6º da Lei 10.593/2002.

7.2. Contudo, não se justifica o inconformismo da autuada em relação ao procedimento fiscal adotado in casu.

7.3. Primeiramente, cumpre destacar que diferente do que entende a autuada, o legislador admite o emprego da presunção para reconhecer a existência de fato gerador da contribuição previdenciária em face de condutas negligentes ou irregulares do contribuinte. Neste sentido, os §§ 3º e 6º, do art. 33 da Lei n.º 8.212/91, abaixo reproduzidos, demonstram a legalidade do emprego de presunção legal relativa ao âmbito previdenciário:

*Art. 33. ....*

*(...)*

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*(...)*

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

7.4. E, do mesmo modo, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

*Art. 229. ....:*

*(...)*

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

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

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

*Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

7.5. Obviamente que poderá o contribuinte rejeitar a presunção, apresentando elemento seguro de prova em contrário, contudo, não foi esta a situação verificada nos autos, **vez que não trouxe argumentos ou elementos de prova em sentido contrário.**

7.6. Neste sentido, tem-se que todo o trabalho de auditoria fiscal na indicação dos indícios, apuração de fatos e apresentação de provas mostram que, de fato, a autuada recorreu à prática da contratação de dezenas de trabalhadores, utilizando-se da sistemática irregular de elaboração de Contratos de Prestação de Serviços com pessoas jurídicas constituídas pelos próprios sócios para mascarar verdadeiras relações de emprego, bem como para creditar valores aos segurados empregados registrados, não submetendo esta remuneração à incidência das contribuições incidentes. Neste sentido, as próprias irregularidades constatadas pela fiscalização trouxeram como consequência a dificuldade enfrentada pela empresa para, na peça impugnatória, afastar o procedimento fiscal adotado, como já ressaltado.

7.7. A par disso, tem-se que a fiscalização da SRFB, utilizando o seu poder-dever de investigação da realidade factual, pode concluir que houve a prática indevida de negócios jurídicos, valendo-se, para tanto, dos meios probantes possíveis, com o objetivo de demonstrar a verdade material em detrimento da verdade declarada. E, a realidade demonstrada, à partir do Relatório Fiscal, é que:

7.7.1. Em pesquisas efetuadas nos diversos sistemas de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, (DIPJ e DIRF), foi possível verificar que praticamente toda a receita declarada dos prestadores de serviços é oriunda de serviços prestados à SANTA BARBARA S/A, ou seja, prestaram serviços com exclusividade ao sujeito passivo.

7.7.2. Em consulta às declarações das GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e da RAIS – Relação Anual de Informações Sociais, verificou-se, ainda que, no período do crédito apurado, nenhuma das pessoas jurídicas – PJ contratou empregados, o que demonstra que o trabalho foi prestado pessoalmente pelos sócios.

7.7.3. Com raríssimas exceções, as notas fiscais de serviços das empresas prestadoras de serviços foram emitidas com numeração sequencial denotando que a prestação de serviços foi feita de forma exclusiva e ininterrupta, tendo, sempre como tomador dos serviços a própria atuada.

7.7.4. Em diversos casos (os quais seguem discriminados no Relatório Fiscal), além das notas fiscais emitidas mensalmente, referentes aos salários dissimulados, havia a emissão extra de duas notas fiscais emitidas sempre no fim de cada ano (dezembro/2008 e dezembro/2009), que se tratavam das duas parcelas da gratificação natalina. A primeira geralmente emitida no mesmo dia do mês conforme estipulado e com o mesmo valor fixo estipulado de acordo como contrato de prestação de serviços e a segunda por volta do dia 20 a 22 de dezembro, com valor mais elevado o que indica o pagamento da gratificação natalina, e em alguns casos, talvez, até o pagamento de férias ao segurado.

7.7.5. Analisando a relação de benefícios concedidos aos trabalhadores da atuada, verificou que vários destes segurados constavam como beneficiários dos planos de saúde da UNIMED/ALLIANZ e também constavam como beneficiários nos planos de seguro de vida em grupo da empresa PASI-VERA CRUZ, entretanto, analisados os lançamentos contábeis referentes àquelas empresas prestadoras de serviços, verificou-se que os valores referentes à contrapartida dos segurados, que deveriam ter sido descontados nos seus contracheques, foram lançados nas contas contábeis 3.1.02.01.0001, 3.1.07.08.0001, 3.2.02.01.0002 e 3.1.07.08.0001, sendo estes valores deduzidos dos valores a serem pagos pela prestação de serviços das empresas em vez do valor do salário recebido pelos segurados.

7.7.6. Tem-se, ainda que, através de planilhas excell COLABORADORES SEGURO DE VIDA CHUBB de vencimento em 30/01/2008, 31/01/2008 e 30/06/2008, **fornecidas pela atuada** em atendimento ao TIF-11, de 28/11/2013, há uma coluna discriminando o salário do “Colaborador”. Tais, “colaboradores” na realidade se referem a muitos dos segurados citados no Relatório Fiscal, sendo que os valores constantes na coluna SALÁRIO são bem superiores ao salário constante nas folhas de pagamento/GFIP’s apresentadas, mas próximos ao valor

da soma dos salários pagos como empregados formalmente registrados e do valor recebido através da emissão de Notas Fiscais de Serviços, fls. 293/296.

7.7.7. No caso das empresas, a maioria de assessoria e consultoria, tais remunerações fixas mensais repetem-se por prazo indeterminado, sendo reajustadas na mesma época dos dissídios da categoria dos empregados da autuada e geralmente sendo interrompidas quando há a rescisão contratual do segurado do quadro funcional da autuada ou por contratação do prestador como empregado. Tal conduta engloba todos os níveis hierárquicos da empresa, a começar pelos diretores, passando pelo nível gerencial de gerentes de contratos e chegando ao nível operacional, desde engenheiros até técnicos de Edificações e que tal prática vem de longa data visto que foram apresentados contratos com data do ano de 2002 sendo prorrogados até o período fiscalizado.

7.7.8. Muitas das pessoas jurídicas utilizadas para emissão das Notas Fiscais de Serviços - NFS foram constituídas em datas próximas à data de assinatura dos contratos de prestação de serviços, num indício de que foram formalizadas para atender a um propósito específico.

7.7.9. Os contratos de prestação de serviços são padrão, têm o mesmo conteúdo, cláusulas comuns, em geral prazo de vigência indeterminado, descrição do objeto feita de forma genérica e superficial. Os prestadores de serviços são exclusivamente os sócios ou titulares das pessoas jurídicas, que não contratam empregados, e que na prática prestaram serviços de forma exclusiva ao sujeito passivo.

7.7.10. Acrescente-se, ainda em relação aos segurados que não tiveram seus contratos de trabalho formalizados pela empresa, que a realidade da relação de “prestadores de serviços” entre a SANTA BARBARA S/A e as dezenas de pessoas físicas remuneradas por intermédio de notas fiscais demonstraram ser inequivocamente a de um contrato de trabalho entre empregador e empregado, tendo sido demonstrado a ocorrência diante dos contratos de prestação de serviços selecionados, os pressupostos fáticos jurídicos da relação de emprego, encontrados nos artigos 2º e 3º da CLT, conforme texto extraído do Relatório Fiscal e parcialmente reproduzido, a seguir:

#### 5.4 – DA PESSOALIDADE

(...)

*5.4.1 - 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 cumprimento da demanda contratada. Daí a pessoalidade. Quem detém o conhecimento e quem realiza as tarefas designadas é a pessoa física e não a pessoa jurídica.*

5.4.3 - A prestação dos serviços é feita por pessoas físicas, representadas por profissionais da área de engenharia e atividades correlatas, contratadas sob o manto de pessoas jurídicas – PJ.

5.4.4 – No caso da presente auditoria fiscal, a prova da pessoalidade é cabalmente demonstrada pela própria relação fornecida pelo sujeito passivo em 28/11/2013, mediante intimação através do TIF-10, de 17/10/2013, onde identifica os nomes das pessoas físicas responsáveis pela prestação de serviços relacionando-os com as correspondentes pessoas jurídicas identificadas pelo CNPJ, responsáveis pela emissão das NFS.

5.4.5 – Não bastasse isto, a prestação pessoal é corroborada pelas notas fiscais de serviços – NFS apresentadas, já descritas e reproduzidas em tópicos anteriores, onde consta expressamente a identificação da pessoa física responsável pela prestação dos serviços escrita a mão no corpo da NFS. Foram anexadas a este processo, por amostragem, várias destas NFS referentes aos segurados empregados irregularmente remunerados por meio de NFS.

5.4.6 – A pessoalidade e a identidade da pessoa física ficam também evidenciadas quando a SANTA BARBARA S/A estende diretamente a elas(pessoas físicas), o benefício de seguro de vida concedido aos empregados regularmente contratados, por força de Convenções Coletivas de Trabalho bem como plano de assistência médica. Para alguns segurados também é oferecido benefício de auxílio educação e para outro pagamentos de taxa de anuidade do CREA e do Sindicato da categoria.

5.4.7 – Finalmente, a pessoalidade também está flagrantemente exposta nos inúmeros casos de empregados e contribuintes individuais (diretores) que são remunerados concomitantemente sob as normas da CLT e adicionalmente por intermédio por pessoas jurídicas – PJ, situação exhaustivamente descrita nos itens 3.2 e 3.3 acima. O próprio sujeito passivo reconhece a condição de empregado do prestador dos serviços ao formalizar seu contrato de trabalho.

5.4.8– Com o exposto acima, fica patente que a relação se dá entre a empresa SANTA BARBARA S/A e os contratados na identidade de suas pessoas físicas.

5.4.9 – Cabe ressaltar que todas as empresas mencionadas, que emitiram as NFS, não possuíam segurados empregados à época da prestação de serviços e tal fato foi constatado através de pesquisas nos diversos sistemas informatizados da RFB, como a RAIS e a GFIP.

#### 5.5. DA NÃO EVENTUALIDADE

(...)

5.5.3. A SANTA BARBARA S/A é uma empresa que tem como atividade serviços de engenharia de construção civil em diversas áreas, envolvendo, dentre outros, a indústria da construção civil em todas as suas modalidades, a saber: obras próprias, públicas e particulares, sejam por regime de empreitada, administração e/ou incorporação. São esses os trabalhos executados pelos contratados como “prestadores de serviços”, consistindo no próprio objeto econômico da Santa Barbara S/A, como pode ser visto na discriminação dos serviços contidos nas notas fiscais das PJ e nas cláusulas contratuais, já demonstrados neste relatório.

5.5.4 – Além de constituir a 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.

5.5.4 – Os contratos são firmados por período indeterminado ou quando firmados com prazo determinado foram sendo prorrogados por termos aditivos.

Como citado anteriormente foram encontrados contratos em vigor desde 2002, prorrogados de forma consecutiva, apontando claramente na direção da necessidade permanente da contratação deste profissionais.

#### 5.6 – DA ONEROSIDADE

(...)

5.6.2 – As NFS através das quais foram remunerados os segurados empregados e contribuintes individuais (diretores) irregularmente contratados encontram-se devidamente contabilizadas em diversas contas de despesa citados nos itens 3.2, 3.3 e 3.4.

Estes valores constituem os salários de contribuição dos segurados empregados e contribuinte individuais irregularmente remunerados através da emissão de NFS.

#### 5.7. – DA SUBORDINAÇÃO

(...)

5.7.5 – No caso em tela é incontestável a subordinação hierárquica, uma vez que os segurados empregados recebem a determinação da fiscalizada, tanto dos serviços a serem executados quanto do prazo de execução. Os serviços a serem realizados são os contratados com os clientes do sujeito passivo e muitas vezes constam expressamente dos contratos de prestação de serviços firmados com a SANTA BARBARA S/A e que mascaram a relação de emprego existente.

5.7.6 – Estes contratos entre a SANTA BARBARA e as pessoas jurídicas – PJ, que acobertam a relação laboral, são uniformes, têm o mesmo padrão, conteúdo, cláusulas e outras características. Isto, por si só, já denuncia a

*subordinação hierárquica, considerando que, no universo de dezenas de contratos, em nenhum deles os contratados tiveram possibilidade de colocar quaisquer particularidades ou especificidades na prestação dos serviços. Apesar da gama variada de serviços prestados, a regra rígida é imposta a todos, pela subordinação a que estão sujeitos.*

*5.7.7 – A subordinação jurídica decorre do contrato de trabalho, em que o empregado se sujeita a receber ordens do empregador, a ser comandado pelo empregador.*

*5.7.8 – Incontestável também a subordinação jurídica: as ordens são expedidas pela SANTA BARBARA S/A aos profissionais executores dos serviços, com indicação das atividades a serem executadas que são as previstas nos contratos entre a SANTA BARBARA S/A e seus clientes, além das previsões contratuais impostas.*

*(...)*

7.8. Assim, se extrai dos autos que, de fato, a autuada contratou trabalhadores mediante remuneração, para realização dos serviços permanentes da empresa, com atribuições estabelecidas em contratos de prestação de serviços que importam em personalidade no exercício das atividades e exigem o comprometimento profissional da pessoa física e não da pessoa jurídica. A realidade da relação de “prestadores de serviços” entre a SANTA BARBARA S/A e as dezenas de pessoas físicas remuneradas por intermédio de NFS é inequivocamente a de um contrato de trabalho entre empregador e empregados.

7.9. Outro ponto que evidencia a existência do vínculo empregatício do profissional contratado através de pessoa jurídica é a extensão a maioria dos segurados citados de benefícios oferecidos aos demais empregados da Santa Barbara. conforme lançamentos contábeis, onde foi possível verificar que a maioria dos segurados receberam benefícios referente a Assistência médica e Prêmio de Seguro de Vida em Grupo nas mesmas condições pactuadas aos empregados formalmente contratos pela Santa Barbara, estipulados por força de de Convenções Coletivas de Trabalho. Para alguns empregados, ainda foi oferecido pagamentos de taxa de anuidade do CREA e do Sindicato da Categoria.

7.10. Com efeito, o relatório fiscal não só demonstrou com clareza a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (pagamento em desacordo com os critérios da legislação), como também propiciou à Autuada todas as condições de exercer, da forma mais ampla possível, o seu direito de defesa ao indicar com precisão os documentos onde colheu as informações que caracterizaram a ocorrência do fato gerador e que serviram de convicção para a constituição do lançamento, quais sejam: (fls. 303/1742), Folhas de Pagamentos dos segurados empregados e contribuintes individuais, Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRF, Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – DIPJ, Contratos celebrados entre a Santa Barbara e seus prestadores de serviços, notas fiscais de serviços, contratos celebrados com UNIMED/ALLIANZ/PASI-VERA CRUZ, lista de

beneficiários de planos de saúde e seguro de vida, as Fichas de Registros dos segurados, planilha de beneficiários de seguro em vida CHUBB, bem como as fichas financeiras referentes ao período fiscalizado contabilidade obtida através do SPED e arquivos MANAD das folhas de pagamento e arquivos digitais dos documentos apresentados solicitados nos Termos de Intimação Fiscal – TIF que foram submetidos ao Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA, conforme recibos em anexo.

7.11. Os anexos III a XLIX, trazem a relação das notas fiscais utilizadas, individualizadas por empresa para pagamento re remuneração (sic) de forma indireta **aos segurados empregados da empresa por competência**, devidamente lançados na escrituração contábil da empresa, onde se pode verificar a emissão sequencial das notas fiscais de serviços para a Santa Barbara, fls. 189/253.

7.12. Os Anexos LI a LII, trazem a relação das notas fiscais utilizadas pelos segurados para o recebimento da remuneração indireta, individualizadas por competência, Fls. 254/290.

7.13. Ante todo o exposto, tem-se que as partes não podem simplesmente acordar, por meio de contratos de prestação de serviços a real condição de segurado obrigatório da previdência social, dissimulando a ocorrência do fato gerador de contribuição social. Em tais casos, deve, sim, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, desconsiderar o negócio jurídico e enquadrar os sócios das empresas prestadora de serviços, como segurado empregados da empresa autuada, com fulcro no art. 12, I, "a", c/c art. 33, caput e 37, caput, ambos da Lei nº 8.212/91 c/c art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

7.14. Tal procedimento não se exorbita a competência fiscal e nem se está a pleitear em nome próprio direito alheio, mas age o Auditor no estrito cumprimento de seu dever de ofício, exigindo das empresas o recolhimento das contribuições à Seguridade, de acordo com a categoria de cada trabalhador, cujo enquadramento segue as regras do Art. 12 da Lei 8.212/1991 e Art. 9º do RPS.

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

*I - como empregado:*

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

*(...)*

7.15. Quanto a este aspecto, o Relatório Fiscal deixa claro a existência dos pressupostos contidos no Art.12, I, "a" da Lei 8.212/91, ou seja, na forma da Legislação Previdenciária, a realidade da relação de "prestadores de serviços" entre a SANTA BARBARA S/A e as dezenas de pessoas físicas remuneradas por

intermédio de NFS é inequivocamente a de um contrato de trabalho entre empregador e empregados.

7.16. O inciso I do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, por sua vez, conceitua o salário-de-contribuição para os segurados empregados.

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

*(...)*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*(...)*

7.17. Nestes termos, todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, e os ganhos habituais sob a forma de utilidades, são considerados salário de contribuição.

7.18. E, tratando-se de remuneração de segurados obrigatórios da Previdência Social, a fonte pagadora, contratante dos respectivos serviços deve declarar em sua escrituração contábil e em GFIP todos os valores pagos. Ao deixar de fazê-lo, incide indubitavelmente na omissão penalizada na forma e nas condições informadas na respectiva autuação.

7.19. Por fim, por todo o exposto, resta claro que os serviços prestados pelos segurados da autuada coincidem com o objeto social da autuada, ou seja, não são atividades complementares ou acessórias, mas sim vinculadas às atividades-fim, além disso, nos casos dos segurados empregados, a prestação de serviço não é feita de forma autônoma, mas sim subordinada e de forma pessoal (*intuitu personae*), por isso, além de imoral (como a própria empresa alega), é também, ilegal a contratação como prestadores de serviços, através de empresas interpostas, de segurados obrigatórios da Previdência Social, não havendo que se falar, portanto em improcedência ou cancelamento do procedimento fiscal.

#### **Da Obrigação Acessória**

8. Em relação, **ao auto de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória – AIOA CFL 68**, não restam dúvidas quanto à natureza remuneratória dos valores pagos aos Segurados Empregados e aos Contribuintes Individuais, que constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias, de acordo com o Relatório Fiscal

e documentos que o acompanham, portanto, a necessidade de sua declaração em GFIP, nos termos Art. 32, inciso IV da Lei 8.212/91.

8.1 Nestes termos, a autuação é procedente estando o enquadramento legal, a tipicidade e a descrição dos fatos em perfeita consonância com os dispositivos que regem a matéria.

8.2. De outra forma, não prospera o argumento de nulidade reflexa em relação ao presente auto de infração de obrigação acessória, eis que até a presente data subsistem todos os lançamentos de obrigação principal efetuados nesta mesma ação fiscal.

8.3 Destarte, não há que se falar em exclusão da multa da penalidade aplicada,

#### CONCLUSÃO

9. Considerando o exposto e tudo mais que do processo consta, VOTO nº sentido de considerar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, MANTENDO OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS lançados.

Em que pese a terceirização de atividades fins, inclusive as de natureza artística e intelectual, serem admitidas, conforme entendimento vinculante do STF, tal contratação deve ser pautada pela legalidade, devendo ser afastada em casos de fraude e simulação. Vide antecedentes deste Conselho:

Numero do processo: 18470.732658/2021-46

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Aug 07 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Wed Sep 04 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

(...) SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE (ADC) Nº 66/DF. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL (ADPF) Nº 324/DF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 958.252/MG, PARADIGMA DO TEMA 725/STF. ART. 129 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO OU NÃO, POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. Extraí-se das decisões vinculantes do STF que a contratação de sociedade prestadora de serviços intelectuais, inclusive artísticos, mesmo que em caráter personalíssimo, é opção constitucionalmente válida, submetendo-se apenas ao regime fiscal e previdenciário próprio das pessoas jurídicas. Presume-se a sua licitude desde que o contrato corresponda à realidade, ausente fraude, simulação ou, mesmo, o abuso de direito, a fim de ocultar a relação de emprego com o tomador dos serviços. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO.

REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS. COMPETÊNCIA LEGAL DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. As premissas fixadas pelo STF sobre a validade da prestação de serviços intelectuais mediante pessoa jurídica não excluem a competência da administração tributária para fiscalizar a legalidade e regularidade dessa contratação, reclassificando os fatos jurídicos à luz da primazia da realidade, fundamentada na prevalência da substância sobre a forma, quando identificada a utilização fraudulenta da pessoa jurídica para dissimular a relação de emprego. PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELCTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO. REQUISITOS. A subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego. Para efeito de reconhecer a relação de emprego e a ilicitude na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora, é inviável considerar apenas a subordinação estrutural ou a subordinação objetiva como elementos de prova. Cabe à fiscalização demonstrar a subordinação jurídica na concepção tradicional de submissão direta aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar do contratante, dentre outros, que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil. PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELCTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. EMISSORA DE TELEVISÃO. PROVA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. COMPROVAÇÃO DE FRAUDE E CONLUIO. INEXISTÊNCIA. É insubsistente o lançamento fiscal quando a autoridade fiscal não comprova o elemento subordinação na relação entre artista e emissora de televisão, tampouco os fatos narrados e provas dos autos corroboram a fraude e o conluio para simular o recebimento de valores a título de serviços artísticos por meio da interposição da pessoa jurídica contratada.

Numero da decisão: 2102-003.438

Numero do processo: 10670.005147/2008-12

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Oct 05 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Tue Nov 03 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VÍNCULO DE EMPREGO. É procedente o lançamento fiscal que, diante da constatação de que o segurado, contratado sob qualquer outra denominação, preenche os requisitos legais de pessoalidade, eventualidade, subordinação e onerosidade, desconsidera o vínculo pactuado e efetua o enquadramento do colaborador como segurado empregado LANÇAMENTO FISCAL. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO. A atividade de constituição do crédito tributário é tema de competência privativa da Autoridade

administrativa, que, no exercício do seu mister, a partir da análise dos elementos caracterizadores, pode desconsiderar o vínculo pactuado entre as partes. Tal prática, vinculada e obrigatória, não afronta ou usurpa a competência da Justiça do Trabalho.

Numero da decisão: 2201-007.388

Como bem fundamentado na decisão recorrida, anteriormente transcrita, os requisitos da relação de emprego foram devidamente demonstrados pela fiscalização. Cabe aqui um destaque especial para a relação de SUBORDINAÇÃO, que em face da flexibilização admitida pelo STF, é o principal requisito a ser observado para a caracterização da relação de emprego.

Doutrinariamente admite-se a existência de três tipos de subordinação:

**Subordinação clássica:** É a forma tradicional prevista no art. 3º da CLT: o empregado está sujeito a ordens diretas, pessoalidade, cumprimento de jornada e regras impostas pelo empregador. O vínculo se prova pela existência de comando cotidiano, fiscalização e poder disciplinar. Exemplo: balconista de loja que cumpre horário, responde a ordens do gerente, usa uniforme e não decide os preços dos produtos.

**Subordinação objetiva:** Conceito evolutivo que se baseia menos na ordem direta e mais na inserção estrutural do trabalhador na atividade-fim do tomador, ou seja, na integração dos resultados do seu trabalho à organização produtiva. Não exige ordens diárias, basta que o trabalho seja essencial e controlável pelo contratante. Exemplo: um engenheiro contratado para atuar em linha de produção sob metas e procedimentos da empresa, ainda que sem supervisão física diária.

**Subordinação jurídica:** É a mais ampla, derivada da sujeição do trabalhador ao poder diretivo do empregador, abrangendo não só ordens e controle, mas também cumprimento de políticas, códigos de conduta, padrões técnicos, metas e penalidades. Está ligada à noção de que o empregador detém o risco da atividade e o trabalhador não assume os riscos. Exemplo: profissional de TI que trabalha remotamente, mas precisa seguir protocolos obrigatórios, usar sistemas internos e reportar-se a superiores, sujeitando-se a advertências e sanções.

De outra feita, verifica-se uma autonomia legítima, quando o profissional, por meio de PJ, é contratado para atender a empresa definindo seu próprio horário, podendo recusar demandas e prestando serviços simultâneos a outros clientes. Não há subordinação clássica, objetiva nem jurídica, prevalecendo a autonomia.

O Tema 725/STF (RE 958252) fixou que não há, por si só, fraude trabalhista no uso de pessoa jurídica (“pejotização”) se ausentes os requisitos do art. 3º da CLT, especialmente a subordinação. O Supremo reconheceu a validade da terceirização inclusive em atividades-fim desde que não haja pessoalidade e subordinação jurídica típica. Assim, o exame deve ser

qualitativo: se mesmo na forma PJ persistir subordinação clássica, objetiva ou jurídica, há relação de emprego; se não, não há.

O art. 129 da Lei 11.196/2005 reforça a possibilidade de prestação de serviços por pessoa jurídica, vedando o reconhecimento automático de vínculo empregatício. O dispositivo dispensa o contratante de requalificar automaticamente como empregado o prestador PJ, desde que não estejam presentes os elementos fáticos-jurídicos do vínculo (pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação).

Portanto, a análise combinada do Tema 725 e do art. 129 conduz à necessidade de diferenciar a subordinação “real” (clássica, objetiva e jurídica) da simples coordenação contratual. Se houver comando típico, risco transferido e dependência econômica, ainda que por PJ, caracteriza vínculo. Se não, prevalece a autonomia.

Logo, conclui-se que, mesmo com a pejotização, se presentes qualquer das modalidades de subordinação, há forte indicativo de vínculo de emprego, devendo o contrato civil ser requalificado. Somente a ausência desses elementos, com verdadeira autonomia e assunção de riscos pelo prestador, assegura validade à contratação por pessoa jurídica.

Segundo o voto de relatoria do Conselheiro Cleberson Alex Friess, cuja ementa consta acima (fl. 2046), para caracterizar a subordinação a fiscalização deve se ater às provas, conforme leciona:

A prova robusta e inequívoca, a que alude o órgão julgador, incumbe, em primeiro lugar, à fiscalização tributária. Compete ao Fisco o ônus (ou dever) probatório da existência do vínculo de emprego, porquanto a prova dos fatos jurídicos cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que afirma. Então, a fim de aferir a subordinação na relação de prestação de serviços, sobretudo quando do abuso da personalidade jurídica para burlar a legislação fiscal, previdenciária e trabalhista, passou a ser fundamental a demonstração de nítidos traços de subordinação na sua concepção tradicional de submissão direta às ordens e instruções do empregador, onde este detém o controle sobre a forma, tempo e modo de realização do trabalho.

A despeito da participação integrativa do trabalhador na atividade da empresa contratante, é necessária a demonstração da existência de poder diretivo, fiscalizatório, regulamentar e disciplinar do empregador, que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil, ainda que os elementos da subordinação não se configurem integralmente na forma de meios pessoais e diretos de comando para a prestação dos serviços.

É dizer, comprovar o poder de interferência do contratante sobre o cotidiano do trabalhador, que limita a sua autonomia de vontade na prestação dos serviços, expressa pela intensidade de ordens do poder diretivo e dependência hierárquica quanto ao modo de prestar os seus serviços.

Trata-se da exigência de comprovação da SUBORDINAÇÃO JURÍDICA, que foi amplamente demonstrada nos autos (fls. 98/99):

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

5.7.2 - A subordinação econômica explicada pela dependência econômica 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 SANTA BARBARA S/A.

5.7.3 - Na subordinação hierárquica o empregado é subordinado ao patrão, pela circunstância de estar inserido no quadro funcional da empresa em que o empregador ocupa uma posição de superioridade de comando.

5.7.4 - A subordinação hierárquica está caracterizada pela determinação do empregador dos serviços a serem executados, constantes dos contratos e especificados genericamente nestes e nas medições de serviços. O empregado está sujeito ao cumprimento de tal encargo, no prazo determinado pelo empregador (SANTA BARBARA S/A).

5.7.5 – No caso em tela é incontestável a subordinação hierárquica, uma vez que os segurados empregados recebem a determinação da fiscalizada, tanto dos serviços a serem executados quanto do prazo de execução. Os serviços a serem realizados são os contratados com os clientes do sujeito passivo e muitas vezes constam expressamente dos contratos de prestação de serviços firmados com a SANTA BARBARA S/A e que mascaram a relação de emprego existente.

5.7.6 – Estes contratos entre a SANTA BARBARA e as pessoas jurídicas – PJ, que acobertam a relação laboral, são uniformes, têm o mesmo padrão, conteúdo, cláusulas e outras características. Isto, por si só, já denuncia a subordinação hierárquica, considerando que, no universo de dezenas de contratos, em nenhum deles os contratados tiveram possibilidade de colocar quaisquer particularidades ou especificidades na prestação dos serviços. Apesar da gama variada de serviços prestados, a regra rígida é imposta a todos, pela subordinação a que estão sujeitos.

5.7.7 – A subordinação jurídica decorre do contrato de trabalho, em que o empregado se sujeita a receber ordens do empregador, a ser comandado pelo empregador.

5.7.8 – Incontestável também a subordinação jurídica: as ordens são expedidas pela SANTA BARBARA S/A aos profissionais executores dos serviços, com indicação das atividades a serem executadas que são as previstas nos contratos

entre a SANTA BARBARA S/A e seus clientes, além das previsões contratuais impostas.

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.

A própria subordinação é estipulada em contrato conforme se verifica pela CLAUSULA PRIMEIRA – OBJETO, padrão na totalidade dos contratos apresentados, onde no item 1.1 consta a descrição dos serviços a serem executados e no item 1.2 consta clara a subordinação às regras da Contratante, sendo: (...)

Diante do exposto, não resta outra alternativa que não a de negar provimento ao presente recurso.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço parcialmente o RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO, rejeito a prejudicial de decadência e, no mérito, nego provimento. É como voto

*Assinado Digitalmente*

**José Márcio Bittes**