



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



**Processo nº** 15504.732680/2013-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.371 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de setembro de 2021  
**Recorrente** TNL PCS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PRELIMINAR DE NULIDADE. LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.**

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo.

**LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.**

Entendendo o Fiscal Autuante pela existência de vínculos de empregos mascarados por interpostas pessoas jurídicas, nasce a obrigação de lançar, com base nas notas fiscais de prestação de serviços, os valores devidos pela recorrente a título de contribuições.

**TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

A contratação de serviços por meio de empresa terceirizada não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a possibilidade de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, nem valida a utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

**CARACTERIZAÇÃO DO SEGURADO OBRIGATÓRIO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Para caracterizar os contratados como segurados obrigatório para fins de lançamento das obrigações previdenciárias, necessário constatar a presença dos requisitos previstos no art. 12 da Lei nº 8.212/91 (pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração), que estão em consonância com aqueles previstos na legislação trabalhista, art. 3º CLT.

**DEDUÇÃO DOS VALORES JÁ RECOLHIDOS. POSSIBILIDADE.**

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

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE PREPARAR FOLHA DE PAGAMENTOS. CFL 30.**

Constitui infração deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que lhe prestaram serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão da Seguridade Social.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR A EMPRESA DE ARRECADAR, MEDIANTE DESCONTO DAS REMUNERAÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS. CFL 59.**

Constitui descumprimento de obrigação acessória deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados.

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS. INDICAÇÃO DE SÓCIOS. CARÁTER INFORMATIVO. SÚMULA CARF Nº 88.**

O Relatório de Vínculos possui caráter meramente informativo e não implica a coloca das pessoas indicadas no pólo passivo da relação tributária instaurada com a lavratura do auto de infração.

**DILIGÊNCIAS SUPLEMENTARES.**

A realização de diligência suplementar é desnecessária, eis que, pela conformação dos autos, foi possível conhecer a matéria de forma plena.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação quanto à juntada de documentos pela auditoria fiscal, uma vez que tal alegação não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida do recurso, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para reconhecer a dedução dos valores recolhidos pelas pessoas jurídicas contratadas, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2402-010.371 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.732680/2013-53

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão (fls. 1.302 a 1.340) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio de 4 Autos de Infração:

- AI DEBCAD n.º 51.055.766-0 (fls. 3 a 8): Obrigação principal - contribuições devidas à seguridade social – parte patronal e SAT/RAT;
- AI DEBCAD n.º 51.055.767-8 (fls. 9 a 14): Obrigação principal - contribuições devidas a Terceiros – Outras Entidades (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE);
- AI DEBCAD n.º 51.055.768-6 (fls. 15): Obrigação acessória – deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados (CFL 30).
- AI DEBCAD n.º 51.055.769-5 (fl. 16): Obrigação acessória - deixar de arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados empregados (CFL 59).

O lançamento foi realizado em face da TNL PCS S/A, sucessora da WAY TV BELO HORIZONTE S/A.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 19 a 38) que o lançamento, período de 01/2009 a 12/2009, refere-se às contribuições incidentes *sobre remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados que não foram incluídos em folha de pagamento. As remunerações foram constatadas pela auditoria fiscal em pagamentos feitos pela empresa, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas - PJ que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não eventual e com subordinação.*

Impugnação às fls. 1.185 a 1.224.

A DRJ julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa abaixo:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

### **VÍNCULO EMPREGATÍCIO - CARACTERIZAÇÃO.**

Presentes os requisitos legais caracterizadores do vínculo empregatício, cabe à Fiscalização descaracterizar a situação encontrada, qual seja, a prática adotada pelo Contribuinte de travestir empregados os prestadores de serviços formalmente constituídos como pessoas jurídicas.

### **AFERIÇÃO INDIRETA.**

Expostas as razões de direito e de fato que deram ensejo ao procedimento e definidos os critérios utilizados para determinar as bases de cálculo consideradas, é lícita a adoção da aferição indireta.

### **PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO E IMPOSSIBILIDADE REDUÇÃO DA MULTA APLICADA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA.**

Deve ser mantida a multa pela não realização das correspondentes obrigações tributárias acessórias, quando constatada a prática de pagamentos a pessoa jurídica, quando, na realidade, os serviços foram realizados por pessoas físicas, na condição de empregados.

Fixada a multa de acordo com os parâmetros legais, inclusive, quanto à gradação, não é possível aqui reduzi-la, por falta de fundamento legal.

### **VINCULAÇÃO DOS SÓCIOS - ADMINISTRADORES.**

A inclusão dos sócios-administradores no anexa “Relação de Vínculos - VÍNCULOS” em auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas, nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

#### **REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.**

Deve ser considerada desnecessária a realização diligências ou perícia, quando o Contribuinte não logra demonstrar a efetiva necessidade, considerando-se as razões e questionamentos formulados no seu pedido.

#### **DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES LEGAIS PREVISTAS NA PARTE FINAL DO PARÁGRAFO QUARTO DO ARTIGO 150 DO CTN.**

Caracterizada a ocorrência das hipóteses legais previstas no final do parágrafo quarto do artigo 150 do CTN, aplica-se, em matéria da determinação da decadência, a regra do inciso I do artigo 173 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 20/10/2014 (fl. 1.350) e apresentou recurso voluntário em 18/11/2014 (fls. 1.354 a 1.402) sustentando: a) em preliminar, nulidade do lançamento por ausência de prova das alegações fiscais, ausência de constatação que as pessoas físicas prestaram serviços, ausência de comprovação dos requisitos inerentes à relação de emprego, cálculo incorreto do tributo devido em razão do lançamento feito por arbitramento; b) no mérito, ausência dos requisitos que caracterizam a relação de emprego; c) ausência de dedução dos valores recolhidos das pessoas jurídicas; d) improcedência das multas aplicadas nos autos de infração de obrigação acessória; e) exclusão dos diretores e dos responsáveis solidários no relatório de vínculos; f) pedido de diligências.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo contudo, deve ser parcialmente conhecido conforme análise que segue abaixo.

### **Das alegações recursais**

#### **1. Preliminar de nulidade**

A recorrente sustenta, em preliminar, nulidade do lançamento por vício material em face da: a) ausência de prova das alegações fiscais, b) ausência de constatação que as pessoas físicas prestaram serviços, c) ausência de comprovação dos requisitos inerentes à relação de emprego e d) cálculo incorreto do tributo lançado por arbitramento.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das

formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup>), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Vejamos.

**a) Ausência de prova das alegações fiscais**

Nesse ponto, alega que o Auditor Fiscal não juntou aos autos todos os documentos que entregou durante o procedimento de fiscalização, através dos SVA1, SVA2, SVA3 e SVA4; além das provas que assim discriminou (fl. 1.358):

- NF com descrição dos serviços prestados e destaque de retenção de 11%;
- Extratos obtidos nos sistemas informatizados que demonstrem ser a contratante a única e exclusiva tomadora dos serviços;
- Conta corrente das empresas contratadas, demonstrando as GPS (Guia de Previdência Social) recolhidas pela contratante código 2631, assim como GPS recolhidas pelas contratadas;
- Conteúdo das reclamações trabalhistas que serviram de base para as presunções fiscais.

Trata-se, no entanto, de argumento novo, não suscitado em sede de impugnação, e que não pode ser conhecido nesta instância de julgamento em face da preclusão, conforme dicção dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235/72.

Com o manejo do recurso voluntário, a parte impugna a decisão de primeira instância e provoca o reexame da causa pelo órgão administrativo de segunda instância.

A finalidade do recurso é devolver ao órgão de segunda instância o conhecimento das mesmas questões suscitadas e discutidas no juízo de primeira instância. Dito isso, tem-se por inadmissível, em grau de recurso, modificar a decisão recorrida com base em novos fundamentos que não foram objeto da defesa.

Do cotejo analítico das razões deduzidas em primeira e em segunda instância, afigura-se evidente a inovação recursal, não merecendo, por esta razão, ser o pleito da recorrente conhecido, neste ponto.

**b) Ausência de constatação que as pessoas físicas prestaram serviços à recorrente e ausência de comprovação dos requisitos inerentes à relação de emprego**

Alega que o Fiscal Autuante não se desincumbiu do ônus da prova quanto à efetiva prestação de serviço pelos sócios das 37 empresas, que totalizam 81 pessoas físicas; e também não comprovou os requisitos inerentes à relação de emprego.

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Consta no Relatório Fiscal às fls. 32 que a identificação dos sócios das empresas prestadoras de serviços, caracterizados pela fiscalização como segurados obrigatórios, foi feita da seguinte forma:

7.8 – Para apuração do crédito previdenciário ligado à caracterização dos sócios de empresas prestadoras como segurados empregados da empresa fiscalizada, foram elaboradas planilhas anexas denominadas:

- Relação das Notas Fiscais Emitidas pelas Pessoas Jurídicas-PJ - Anexo 1
- Pessoas Jurídicas-PJ e os Sócios Caracterizados Segurados Empregados - Anexo 2
- Sócios Pessoas Jurídicas-PJ Caracterizados Segurados Empregados - Anexo 3

7.9 – A identificação dos segurados caracterizados empregados foi efetuada através da relação de representantes legais apresentada pela Way TV Belo Horizonte S/A, dos contratos de prestação de serviço, dos contratos sociais de constituição das pessoas jurídicas-PJ, bem como da identificação feita nas notas fiscais.

No Anexo I, a Fiscalização relacionou as 37 pessoas jurídicas consideradas no lançamento e listou as notas fiscais emitidas (fls. 79 a 109).

No Anexo II, constam as 37 PJ e os sócios de cada uma delas caracterizados como segurados empregados (fls. 110 a 112).

No Anexo III, a Fiscalização identificou o que considerou como sócios das pessoas jurídicas caracterizados como segurados empregados (fls. 113 a 185).

De fato, na hipótese do Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de empregado, conforme legislação (arts. 2º e 3º da CLT c/c art.229, §2º do Decreto 3.048/99), deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

No mais, tenho que a prestação do serviço, em si, bem como a procedência dos argumentos sob os quais a Autoridade Fiscal se baseou ao proceder a verificação do vínculo de emprego, se confunde com o próprio mérito posto à discussão e será analisado nos tópicos seguintes.

### **c) Cálculo incorreto do tributo lançado por arbitramento**

Aduz o recorrente que o cálculo realizado no lançamento possui diversos erros em sua apuração, conforme explica às fls. 1364 e seguintes do recurso.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O auto de infração, por sua vez, deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos, sendo que a ausência dessas formalidades implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ou seja, o descumprimento de requisito formal só gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente<sup>2</sup> – art. 5º, LV, CF.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, 2020, p. 748.

tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no conseqüente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

Entendendo o Fiscal Autuante pela existência de vínculos de empregos mascarados por interpostas pessoas jurídicas, nasce a obrigação de lançar, com base nas notas fiscais de prestação de serviços, os valores devidos pela recorrente a título de contribuições.

A apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, §§ 3º e 6º, atribui à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição.

De tal modo, a legislação vigente determina o uso de aferição indireta quando a documentação apresentada pelo contribuinte não demonstra a realidade; ou seja, quando a Fiscalização conclui que a escrituração contábil da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço.

Nesse mesmo sentido:

(...) TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. (...)

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. A apresentação deficiente de documentos à fiscalização, bem como a recusa destes, respalda o arbitramento da remuneração dos segurados, por aferição indireta, incumbindo ao sujeito passivo apontar objetivamente as inconsistências existentes no procedimento adotado pelo Fisco, sob pena da manutenção do lançamento fiscal. (...) Recurso voluntário provido em parte.

(Acórdão nº 2401-003.977, Redator Designado Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, publicado em 05/04/2016)

Nesse ponto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente.

## **2. Do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do segurado obrigatório**

Alega o recorrente a inexistência dos requisitos caracterizados da relação de emprego: pessoa física e personalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

A DRJ manteve o lançamento sob o fundamento de que as provas dos autos demonstram que o recorrente contratou empregados na forma de contratação de PJ prestadoras de serviço.

O lançamento refere-se às contribuições incidentes *sobre remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados que não foram incluídos em folha de pagamento. As remunerações foram constatadas pela auditoria fiscal em pagamentos feitos pela empresa, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas - PJ 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* (Relatório Fiscal – fls. 19 a 38).

Ainda de acordo com o Fiscal Autuante (fl. 21):

1.8- A formação de convicção da existência do fato gerador se deu através dos fatos e evidências que comprovam que quem de fato prestava serviços para a autuada eram as pessoas físicas na figura de um dos sócios das pessoas jurídicas – PJ, mantendo-se de fato entre a autuada e os prestadores de serviços uma relação de emprego na forma como preceitua a Lei n.º 8.212/91 em seu artigo 12, inciso I, alínea “a”.

Pois bem.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresse, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

### **2.1 Terceirização da atividade-fim**

Quanto à possibilidade de terceirização de atividade-fim (atividade diretamente relacionada ao objeto e atuação da empresa), vale frisar, inicialmente, que não há, no ordenamento jurídico vigente qualquer norma que vede essa prática. Até a promulgação da Lei n.º 13.249, de 31/03/2017, que passou a expressamente autorizar a terceirização das atividades-fim, o tema estava delimitado pelo Enunciado n.º 331 da Súmula do TST<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n.º 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei n.º 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF nº 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST. Confira-se:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.

**4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993).**

5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial.

6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta.

**7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”.**

8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019) (grifei)

---

VI – A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

Na mesma ocasião, a Suprema Corte julgou o Recurso Extraordinário n.º 958.252, com Repercussão Geral reconhecida, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Com a mesma razão, a Suprema Corte já havia reconhecido, em julgado anterior, a licitude da terceirização do serviço de *call center* de empresas de telefonia, no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo n.º 791.932, com repercussão geral reconhecida.

Destarte, a contratação de serviços por meio de empresa terceirizada, *a priori*, não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço.

Contudo, a permissão de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, tal como dispõe a própria CLT em seu art. 9<sup>o</sup><sup>4</sup>.

Desse modo, ao lado do reconhecimento da possibilidade de terceirização da atividade-fim, caminha a permissão legal de reconhecimento do vínculo empregatício com a empresa tomadora do serviço, no caso de serem constatadas ilegalidades na prática estabelecida. Outrossim, a possibilidade de terceirização não se confunde, por óbvio, com a permissão de utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

## 2.2 Caracterização do segurado obrigatório no âmbito do processo administrativo fiscal

Tramitam no Supremo Tribunal Federal duas Arguições de Descumprimento de Preceito Federal (ADPFs n.º 606 e n.º 647) que questionam a constitucionalidade das decisões do CARF e das DRJs que conferem competência para o Auditor Fiscal da Receita Federal reconhecer vínculo de emprego sem a intermediação e o pronunciamento jurisdicional da Justiça do Trabalho.

No CARF, prevalece o entendimento de que, *“Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional”* (Acórdão n.º 2402-006.976, Publicado em 07/03/2019).

Nesses termos, com propriedade, a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira discorre ao relatar o Acórdão n.º 2202-008.362, proferido em 09/06/2021, pela Segunda Seção de Julgamentos da 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF:

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 n.º 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 n.º 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT

---

<sup>4</sup> Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

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.

Por fim, o princípio da verdade material não ser invocado quando lhe aprouver e rechaçado quando contrariar seus próprios interesses. 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.

O posicionamento encontra fundamento no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), ao estabelecer que, se o Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de **empregado**, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado; e no art. 9º do mesmo Diploma normativo que caracteriza o empregado como 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.

Ricardo Resende esclarece que “*a relação de trabalho é gênero (alcançando toda modalidade de trabalho humano), ao passo que a relação de emprego (relação de trabalho subordinado) é espécie. Por este motivo, é verdadeira a assertiva segundo a qual toda relação de emprego é relação de trabalho, mas nem toda relação de trabalho é relação de emprego (...).* Assim, segundo expressa o autor, *a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT*”<sup>5</sup>. O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego.

No mesmo sentido, o art. 12 da Lei nº 8.212/91 preconiza que empregado é 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. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: **pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração.**

### 2.3 Das sentenças trabalhistas

O presente caso guarda particularidades; onde destaco, *ab initio*, as sentenças trabalhistas anexadas aos autos onde houve o reconhecimento de vínculo de emprego entre sócios das pessoas jurídicas aqui listadas e a recorrente.

Ao proferir a sentença, o juiz – utilizando-se do poder, da função e da atividade jurisdicional – não se limita a dizer o direito, mas também impõe o direito com definitividade e formação da coisa julgada material. Nos termos do art. 502 do CPC, coisa julgada é a autoridade que impede a modificação ou discussão de decisão de mérito judicial da qual não cabe mais recurso.

A sentença judicial trabalhista é documento público, válido, que ostenta os atributos de definitividade e formação de coisa julgada material. Conforme dicção do art. 405 do

<sup>5</sup> RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 74.

Código de Processo Civil – CPC, *o documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença. Ademais, “em razão da fé pública que reveste atos estatais, sempre que o documento for produzido por funcionário público lato sensu, haverá uma presunção de veracidade quanto à sua formação e quanto aos fatos que tenham ocorrido na presença do oficial público.”*<sup>6</sup>

Este raciocínio é complementado pelo art. 19, II, da Carta Federal que *determina que se resguarde a boa-fé das informações constantes de documentos oficiais e daqueles que as recebem e delas se utilizam nas relações jurídicas. Havendo quebra do binômio lealdade/confiança na prestação do serviço estatal, o princípio da boa-fé há de incidir a fim de que, no exercício hermenêutico da relação a envolver o Direito e os fatos, as consequências jurídicas reconhecidas sejam efetivamente justas.* (RE 964.139, Relator p/ o Acórdão Ministro Dias Toffoli, DJe 23/03/2018). Deflui da interpretação sistemática do disposto nos arts. 19, II, da CF e 405 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade, ostentando fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Assim, a “solução do conflito por meio jurisdicional é a única que se torna definitiva e imutável, sendo considerada a derradeira e incontestável solução do caso concreto. **Essa definitividade significa que a decisão que solucionou o conflito deverá ser respeitada por todos: partes, juiz do processo, Poder Judiciário e até mesmo por outros Poderes**”<sup>7</sup>.  
(grifei)

Nesse sentido assim já se pronunciou o CARF:

DESCARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO PRESTADO POR PESSOA JURÍDICA ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO. RELAÇÃO EMPREGATÍCIA CONFIGURADA. COMPROVAÇÃO JUSTIÇA DO TRABALHO. Os lançamentos refletiram a verdade material e os elementos fáticos-jurídicos da relação de emprego foram comprovadas pela Autoridade Competente, que é a Justiça do Trabalho. Assim, não há como acolher as alegações da recorrente.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INOCORRÊNCIA. POSSIBILIDADE DA AUDITORIA FISCAL RECONHECER O VÍNCULO EMPREGATÍCIO No exercício legal de sua atividade, o auditor-fiscal pode desconsiderar as atividades da empresa como simuladas e promover o lançamento do crédito tributário

ACRÉSCIMOS LEGAIS. DEVIDOS. os créditos tributários dos lançamentos seguiram estritamente o que determina a Lei e estão devidamente fundamentados no FLD - Fundamentos Legais Do Débitos

MULTA QUALIFICADA É cabível a aplicação da multa constante do artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, duplicada na forma como disposto pelo parágrafo 1º, quando restar comprovada a situação fraudulenta, visando a elisão do recolhimentos das contribuições previdenciárias.

(Acórdão nº 2302-003.317, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Publicado em 19/01/2016)

Assim consta no Relatório Fiscal (fls. 28 a 32):

<sup>6</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil, volume único. 11. ed. Salvador: Juspodvm, 2019, p. 764).

<sup>7</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil, volume único. 11. ed. Salvador: Juspodvm, 2019, p. 86.

5.4- Anexamos cópias de algumas reclamatórias trabalhistas (petição inicial, atas de audiências em que foram celebrados os acordos e as sentenças) que fartamente comprovam a relação de emprego entre os citados profissionais e a empresa fiscalizada.

5.5- Reclamatórias trabalhistas analisadas (amostragem):

Nome	Pessoa Jurídica - PJ	Função	Período Anotado na CTPS
Antônio Cesário dos Santos Filho	Via Way Serviços de Internet Ltda	Instalador	03/05/2004 a 15/06/2008
Breno Alves Bastos	APA Instalações de TV a Cabo e Internet Ltda	Téc. Instalação e Manutenção	28/03/2005 a 31/01/2010
Cristiano Alexandre Silva	My Way Telecomunicações Ltda	Instalador	02/01/2006 a 31/12/2009
Ermans Félix de Paula	Htech Telecomunicações Ltda	Instalador	02/01/2007 a 21/01/2010
Geraldo Rogério da Costa	Cabobel Serviços de TV a Cabo Ltda	Instalador	01/10/2008 a 21/01/2010
Incatel Manutenção e Instalação Ltda ME		Téc. Instalação e Manutenção	18/02/2004 a 18/12/2009
Márcio Eustáquio do Nascimento	My Way Telecomunicações Ltda	Instalador Pleno	01/05/2003 a 03/07/2009
Ramon Rosa Caetano Maynarte	Braga e Braga Serviços TV a Cabo e Internet Ltda ME	Instalador	01/09/2007 a 31/12/2009
Trajano Antônio Pacheco	Mathra Telecomunicações Ltda ME	Instalador Pleno	05/09/2005 a 31/12/2009

(...)

6.3- Além de tudo que expusemos nos itens acima podemos citar outras pessoas jurídicas PJ cujos sócios (um apenas ou todos) entraram na Justiça do Trabalho para reclamarem seus direitos de empregados. Os juízes declararam nulo o contrato de prestação de serviço, exigiram que anotassem na CTPS como empregados da Way TV Belo Horizonte S/A todo o período reclamado e que pagassem todas as verbas a que tinham direito, tais como 13º salário, férias + 1/3, aviso prévio, auxílio alimentação, vale transporte etc.

6.3.1- São elas:

- Izatec Telecomunicações Ltda ME – 07.720.813/0001-03
  - Ricardo Silva Santos
  - Roberto Márcio Silva Júnior
- MPC Telecomunicações Ltda ME – 07.451.192/0001-00
  - Lecil Júnio Rodrigues
- PR Instalação de TV a Cabo Ltda – 06.964.249/0001-01
  - José Raimundo Bráulio
- RTL Instalação e Manutenção de TV a Cabo Ltda – 08.071.354/0001-39
  - Anderson Rodrigo da Silva

Da análise dos autos, observa-se que estão juntados os seguintes documentos:

- Reclamatória trabalhista de Alexandro Henrique de Souza: fls. 245 e 246, 252 a 276 (MC VIA SATÉLITE)
- E-mail da recorrente formalizando acordo nos processos trabalhistas de Alexandro Henrique, Eduardo Ribeiro da Silva, Leonardo Luiz do Nascimento e Luiz Fabiano Braga – fls. 247 a 251.
- Reclamatória trabalhista de Rafael Anício Barbosa: fls. 277 a 288;
- Reclamatória trabalhista de Leonardo de Bessa Costa: fls. 289 a 317.

- Reclamatória trabalhista - Antonio Cezário dos Santos Filho - fls. 1.226/1.234.
- Reclamatória trabalhista - Cristiano Alexandre Silva - fls. 1.235/1.239.
- Reclamatória trabalhista - Ramon Rosa Cristiano Maynarte - fls. 1.240/1.248.
- Reclamatória trabalhista - Trajano Antonio Pacheco - fls. 1.249/1.253.
- Reclamatória trabalhista – Ricardo Martins – fls. 1.457
- Ação trabalhista de Anderson Rodrigo - fls. 1.443;
- Ação trabalhista de Judismar Pereira fls. 1.447.
- Ação trabalhista de Fernando Alberto – fls. 1.448.
- Ação trabalhista de Washington da Luz fls. 1.458

Isto posto, com relação às sentenças trabalhistas anexadas aos autos que expõem o reconhecimento do vínculo de emprego existente entre a recorrente e pessoas físicas sócias das pessoas jurídicas contratadas para prestação do serviços, entendo pela impossibilidade de consignar conclusão diversa a essa.

#### **2.4 Dos requisitos do art. 12 da Lei nº 8.212/91**

Nos termos já destacados, para caracterizar os contratados como segurados obrigatório para fins de lançamento das obrigações previdenciárias, necessário constatar a presença dos requisitos previstos no art. 12 da Lei nº 8.212/91 (pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração), que estão em consonância com aqueles previstos na legislação trabalhista, art. 3º CLT.

Seja para fins previdenciários, seja para fins trabalhistas, a realidade fática é a mesma e, existindo pronunciamento na esfera trabalhista reconhecendo vínculo de emprego entre as pessoas físicas listadas e a recorrente, o entendimento deve ser aqui seguido.

Temos o seguinte quadro, por ora:

1	<b>AGUIAR INSTALAÇÃO DE TV A CABO</b>	Contrato de prestação de serviços às fls. 328
2	<b>A LM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS</b>	–
3	<b>ALN INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO</b>	Acordo trabalhista de Eduardo Ribeiro
4	<b>AM INSTALAÇÃO</b>	Reclamatória trabalhista de Rafael Anício
5	<b>AUDIOTEC SERVIÇOS</b>	Contrato de prestação de serviços às fls. 388
6	<b>BRAGA E BRAGA SERVIÇOS</b>	Acordo de Luiz Fabiano e Reclamatória de Ramon Rosa
7	<b>BRENDON E SOUZA</b>	Contrato de prestação de serviços às fls. 429
8	<b>CABLE TV E SERVIÇOS</b>	Contrato de prestação de serviços às fls. 449
9	<b>CABOBEL SERVIÇOS</b>	Contrato de prestação de serviços às fls. 471, Relatório INSS fls. 1.491

10	CMCA TELECOMUNICAÇÕES	Reclamatória trabalhista de Cristiano Alexandre
11	DG SERVIÇOS	Contrato de prestação de serviços às fls. 534
12	DIGITALWAY SERVIÇOS	Contrato de prestação de serviços às fls. 553
13	DL INSTALAÇÃO	Contrato de prestação de serviços às fls. 573
14	DMS TELECOMUNICAÇÃO	Relatório INSS – fls. 1.497
15	FF INSTALAÇÃO	Contrato de prestação de serviços às fls. 614
16	FGB TELECOMUNICAÇÕES	Contrato de prestação de serviços às fls. 635
17	FHS TELECOMUNICAÇÕES	Contrato de prestação de serviços às fls. 655
18	FONSECA LOPES	Contrato de prestação de serviços às fls. 676
19	GOL INSTALAÇÕES	Contrato de prestação de serviços às fls. 695
20	HTECH	Reclamatória trabalhista de Fernando Alberto e Contrato de prestação de serviços às fls. 716
21	INCATEL	Contrato de prestação de serviços às fls. 736
22	IZATEC	Contrato de prestação de serviços às fls. 756
23	JAMR TELECOMUNICAÇÕES	Contrato de prestação de serviços às fls. 777
24	LL MANUTENÇÃO	Reclamatória trabalhista Leonardo de Bessa e Contrato de prestação de serviços às fls. 798
25	MAPS INFORMATICA	GPS às fls. 1.520 a 1525
26	MATHRA TELECOMUNICAÇÕES	Reclamatória de Trajano Antonio; Contrato de prestação de serviços às fls. 840; Relatório INSS fls. 1.526
27	MC VIA SATELITE	Reclamatória trabalhista de Alexandre Henrique de Souza e Acordo de Leonardo Luiz
28	MPC TELECOMUNICAÇÕES	Contrato de prestação de serviços às fls. 897
29	MY WAY TV	Contrato de prestação de serviços às fls. 902
30	PASSOS INSTALAÇÃO	Contrato de prestação de serviços às fls. 923
31	PR INSTALAÇÃO	A Relação dos Arquivos entregue aponta a reclamatória de José Raimundo fls. 1.148 mas não foi localizada nos autos
32	RMS SERVIÇOS DE TV	Ação trabalhista de Ricardo Martins fls. 1.457, Relatório INSS fls. 1.545/ GPS fls. 1.549
33	RTL INSTALAÇÃO	Ação trabalhista de Anderson Rodrigo fls. 1.443, Relatório INSS fls. 1.554, GPS fls. 1.560 e Contrato de prestação de serviços às fls. 971.
34	SPEED WAY	Contrato de prestação de serviços às fls. 992.
35	TECNO ARTE	Ação trabalhista de Judismar Pereira fls. 1.447 e Relatório INSS fls. 1.557.

36	WAL BACTK	Relatório INSS fls. 1.558
37	WM INSTALAÇÃO DE TV	Ação trabalhista de Washington da Luz fls. 1.458

As empresas marcadas em VERDE foram analisadas de forma conjunta pelo Fiscal Autuante, conforme observa-se às fls. 28 e 29 do Relatório Fiscal, destacando-se que as notas fiscais foram emitidas com numeração sequencial de maneira habitual e ininterrupta; não declararam GFIP e a prestação de serviços foi feita de maneira exclusiva e pelos próprios sócios, pois não tinham empregados.

Ademais, vários sócios dessas pessoas jurídicas ajuizaram reclamações trabalhistas (sinalizadas em ROXO) e tiveram vínculo empregatício reconhecido.

Em tópico seguinte, o Relatório Fiscal analisou as pessoas jurídicas em VERMELHO (fls. 29 e 30) e traçou algumas conclusões: prestavam serviços de forma exclusiva à recorrente, não possuíam empregados, declararam em GFIP como contribuintes individuais e fizeram o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre pró-labore estimado em um salário mínimo, as notas fiscais foram emitidas com numeração sequencial.

Do quadro acima é possível verificar que os sócios da MC VIA tiveram êxito em suas demandas trabalhistas contra a recorrente. Constam nos autos o acordo firmado entre as partes (fls. 242 e 243); a inicial da reclamação (fls. 250 a 272) e o Termo de Audiência (fls. 273). Na inicial, o reclamante aduz em detalhes a situação em que eram contratados; que, após, a recorrente fazia exigência de abertura da pessoa jurídica; que seguiam normas rígidas, inclusive assinando um documento chamado de PADRÃO COMPORTAMENTAL.

Em todas as reclamações trabalhistas juntadas aos autos, os relatos são repetidos no sentido de que a abertura e o encerramento das pessoas jurídicas ocorreu por ordens da recorrente, que eram cumpridos horários de trabalho, que a sede do trabalho era o local das instalações da recorrente.

Além disso, nessas ações trabalhistas, ao invés de impugnar os termos ou requerer a inclusão das pessoas jurídicas tomadoras de serviço no polo passivo, a recorrente livremente aceita como sendo ônus seu os encargos trabalhistas demandados e realiza acordos judiciais com os autores das ações.

Destaco que no processo trabalhista ajuizado por Trajano Antônio Pacheco foi proferida Sentença, onde consta o reconhecimento judicial de que a pessoa jurídica foi constituída tão somente para burlar as obrigações trabalhistas. Veja-se (fls. 1.116):

de veículo, aonde impropriadamente se pede o correto.

VII RESTITUIÇÃO DE IMPOSTOS E HONORÁRIOS CONTÁBEIS DESPESAS COM BAIXA JURÍDICA DA EMPRESA MATHRA TELECOMUNICAÇÕES LTDA PAGAMENTO DE TELEFONE CELULAR

Tendo em vista que a constituição da empresa Mathra Telecomunicações Ltda pelo reclamante foi estimulada pela reclamada, com objetivo de burlar o cumprimento dos direitos trabalhistas, sob o manto de um contrato de prestação de serviços entre empresas, conforme já decidido (Acórdão de fls. 574/576), condeno a mesma a restituir o obreiro dos valores pagos/descontados de sua remuneração a título de impostos (INSS, COFINS, PIS, CSSL, ISSQN, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, etc), como se apurar em liquidação, a partir dos documentos colacionados aos autos e da média de R\$9.559,33 recebida pelos serviços prestados, porque não juntados nos autos todos os demonstrativos de pagamento correspondentes.

Defiro também a restituição dos valores gastos com contador da empresa Mathra, sr. Antônio Celso Menezes, no importe total de R\$10.067,00, conforme documento de f. 111, não impugnado especificamente.

Condeno a ré a restituir os valores pagos a título de telefone celular, durante o período imprescrito até março de 2007, comprovados nos documentos de fls. 177/179, despesa que, presume-se, decorreu da própria prestação de serviços em favor da demandada.

Deverá a reclamada arcar, ainda, com todas as despesas (impostos atrasados, taxas, custos com contadores/despachantes, etc) para fins de baixa jurídica da empresa Mathra Telecomunicações Ltda, o que deverá ser providenciado por aquela, com comprovação nos autos, sob pena de execução.

VIII INDENIZAÇÃO POR PROPAGANDA COMERCIAL

Sem razão o autor em querer receber indenização pela "veiculação

Com relação aos sócios das demais pessoas jurídicas prestadoras de serviço, a análise de cada um dos contratos anexados aos autos demonstra que os termos contratuais são padrões e o cenário fático de contratação se repete em cada um deles.

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. Todavia, a constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

Quanto à subordinação, Maurício Godinho Delgado explica que consiste, “situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenha”<sup>8</sup>. Ainda sob a lição de Maurício Godinho doutrinador, destaca-se que a subordinação é a “situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenha” (p. 302, 2004).

No tocante ao caráter não eventual, Ricardo Resende esclarece que **“o trabalhador não eventual é aquele que trabalha de forma repetida, nas atividades permanentes do tomador, e a este fixado juridicamente”**<sup>9</sup>.

Nesse ponto, destaco o seguinte trecho do Relatório Fiscal, entre outros pontos (fls. 19 e 20):

<sup>8</sup> DELGADO, Maurício Godinho. 3ª edição. São Paulo: LTr, 2004, p. 302.

<sup>9</sup> RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 77.

1.6- As contribuições apuradas incidem sobre remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados que não foram incluídos em folha de pagamento. As remunerações foram constatadas pela auditoria fiscal em pagamentos feitos pela empresa, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas - PJ que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação.

1.7- Conforme ficou constatado, a Way TV Belo Horizonte S/A recorreu de uma sistemática irregular de contratações de empregados, profissionais da área de Telecomunicações, realizando-as através de contratos de prestação de serviços celebrados com esses profissionais na figura de empresários, sócios de pessoas jurídicas - PJ.

1.8- A formação de convicção da existência do fato gerador se deu através dos fatos e evidências que comprovam que quem de fato prestava serviços para a autuada eram as pessoas físicas na figura de um dos sócios das pessoas jurídicas - PJ, mantendo-se de fato entre a autuada e os prestadores de serviços uma relação de emprego na forma como preceitua a Lei nº 8.212/91 em seu artigo 12, inciso I, alínea "a".

Além disso, assim informa o Relatório Fiscal (fls. 21):

1.14 - Foram considerados segurados as pessoas físicas indicadas e identificadas na relação de representantes apresentada pela autuada e nos contratos de prestação de serviços também apresentados pela autuada.

1.15 - Para os segurados que figuraram como única pessoa física vinculada à pessoa jurídica, apurado conforme parágrafo retro, foi considerado como salário de contribuição mensal o valor integral das Notas Fiscais.

1.16- Para os segurados que figuraram como mais de uma pessoa física vinculada à pessoa jurídica foi atribuído a cada uma delas salário de contribuição mensal proporcionalmente ao número delas em relação ao valor das Notas Fiscais.

A DRJ concluiu pela manutenção do lançamento e assim se manifestou (fls. 1.442):

1. Os quadros de prestadores de serviços eram compostos apenas pelos quotistas das PJ, sem a contratação de empregados, o que sugere claramente a pessoalidade, ou seja, serviços prestados apenas pelos próprios "sócios-administradores" das PJ prestadoras de serviços.

2. Os sócios-administradores das PJ recebiam, a título de pro labore, um valor mínimo, eventualmente apropriando-se do saldo da receita na forma de "lucro", do que resulta a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o que seria a remuneração de empregados ou sobre a remuneração de contribuintes individuais (considerando-se o Contribuinte ou mesmo os próprios prestadores de serviços).

3. Eventualmente, a prática era agravada até mesmo pela transmissão de GFIP com a informação de "sem movimento", circunstância esta que definitivamente "excluía" qualquer contribuição, mesmo no âmbito do Simples Nacional, quando fosse o caso.

Não há como, portanto, chegar a conclusão diversa quanto à existência de elementos que caracterizam os sócios dessas pessoas jurídicas como segurados obrigatórios, devendo ser mantido o lançamento das contribuições previdenciárias.

### **3. Da dedução dos valores recolhidos das PJs**

Com relação à dedução dos valores já recolhidos pela pessoa jurídica, entendo que tem razão a recorrente e a contribuição previdenciária paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, devem ser deduzidas dos valores lançados no auto de infração.

Nesse sentido, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira no Acórdão n.º 2202-008.362. Confira-se:

**II – DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO: DA DEDUÇÃO DOS VALORES JÁ RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA**

Aduz em arremate que,

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

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

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

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

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

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

Nesse mesmos sentido:

**(...) TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. (...)**

**SIMPLES FEDERAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL.**

Tendo sido constituído, pelo lançamento, vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária, o que ensejou o

aproveitamento das contribuições descontadas dos segurados. Nesse sentido, as contribuições patronais previdenciárias, mesmo que recolhidas na sistemática do SIMPLES, devem ser aproveitadas quando do lançamento tributário. Inteligência da Súmula CARF 76. (...) Recurso voluntário provido em parte.

(Acórdão n.º 2401-003.977, Redator Designado Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, publicado em 05/04/2016)

Nesse ponto, entendo que o recurso voluntário deve ser provido para reconhecer a possibilidade de dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação empregatícia.

Ou seja, o recurso voluntário deve ser parcialmente provido para reconhecer o direito à dedução dos valores já recolhidos pela pessoa jurídica, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego.

#### **4. Dos Autos de Infração de Obrigação Acessória**

A recorrente sustenta a improcedência dos lançamentos das obrigações acessórias diante da inexistência de vínculo de emprego com os sócios das pessoas jurídicas prestadoras dos serviços.

Como relatado, foram lavrados dois Autos de Infração de Obrigação Principal e dois Autos de Infração de Obrigação Acessória, estes estão assim listados:

- AI DEBCAD n.º 51.055.768-6 (fls. 15): Obrigação acessória – deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados (CFL 30).
- AI DEBCAD n.º 51.055.769-5 (fl. 16): Obrigação acessória - deixar de arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados empregados (CFL 59).

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público<sup>10</sup>.

Na lição de Leandro Paulsen, conquanto sejam chamadas de acessórias, “têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais”<sup>11</sup>.

Pelo descumprimento da obrigação principal, surge para a fiscalização o dever de efetuar o lançamento de débito, através do auto de infração da obrigação principal. Já o descumprimento da obrigação acessória se converte em obrigação principal pela multa aplicável, surgindo, então, a obrigação da fiscalização emitir o Auto de Infração pelo descumprimento de obrigação acessória, que, em sendo procedente, constitui o crédito previdenciário decorrente.

<sup>10</sup> REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

Estas duas obrigações (principal e acessória) não se confundem.

Quanto à obrigação de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que prestaram serviço à empresa (CFL 30), trata-se de obrigação acessória prevista no art. 32, I, da Lei n.º 8.212/91.

Este tipo de autuação, o valor da pena não se flexiona em razão da quantidade de ocorrências - ações ou omissões do sujeito passivo, de forma que esse valor somente deixa de ser exigido quando o Auto de Infração, como um todo, é considerado improcedente ou nulo pela autoridade julgadora competente, já que a multa é fixa.

A segunda obrigação acessória (CFL 59), por sua vez, foi lançada porque ter deixado a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições do segurados empregados, conforme disposição do art. 30, I, “a”, da Lei n.º 8.212/91.

Ocorre que tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação acessória vinculada à principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de dever acessório, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Nesse sentido:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 59. DEPENDÊNCIA DO CRÉDITO PRINCIPAL. A multa do CFL 59 está intimamente ligada à existência do crédito principal. Dessarte, só deve ser mantida punição quando se constatar que havia remuneração paga e crédito tributário não retido e arrecadado.

(Acórdão n.º 2202-004.801, Relator Conselheiro DILSON JATAHY FONSECA NETO, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 07/12/2018)

No julgamento dos autos de infração relacionados à obrigação principal, concluí pelo parcial provimento para reconhecer a decadência do período de 02/2008 a 11/2008 (Processo n.º 15504.732679/2013-29) e para reconhecer a possibilidade de dedução das contribuições previdenciárias pagas pelos segurados na qualidade de sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação empregatícia (Processos n.º 15504.732679/2013-29 e n.º 15504.732680/2013-53).

Todavia, a multa deste lançamento (CFL 59) foi aplicada em valor fixo de modo que, ainda que o lançamento das obrigações principais seja cancelado em parte, é mantido o valor da multa acessória.

Desse modo, deve ser mantido o lançamento dos dois autos de infração de obrigação acessória - AI DEBCAD n.º 51.055.768-6 (fls. 15) e AI DEBCAD n.º 51.055.769-5 (fl. 16).

## **5. Do relatório de vínculos**

O recorrente aduz a ausência de responsabilidade dos sócios e pessoas físicas indicadas pela Fiscalização no Relatório de Vínculos.

De fato, a empresa tem personalidade jurídica própria e não se confunde com a dos sócios e diretores.

A inclusão de sócios e pessoas físicas no Relatório de Representantes Legais e relação de vínculos contido nos autos, dá-se em caráter meramente informativo, ou seja, ela não

implica a colocação dessas pessoas físicas no polo passivo da relação jurídica processual instaurada com a lavratura do presente auto de infração de lançamento de débito.

O entendimento encontra-se cristalizado no Enunciado n.º 88 da Súmula do CARF:

Súmula CARF n.º 88: A Relação de Co-Responsáveis CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Desse modo, não assiste razão ao recorrente.

### **6. Do pedido de diligências**

A realização de diligência suplementar é desnecessária, eis que, pela conformação dos autos, foi possível conhecer a matéria de forma plena.

De acordo com o art. 18 do Decreto n.º 70.235/71, a necessidade de diligências suplementares encontra-se no âmbito de discricionariedade do julgador.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

De modo que voto por rejeitar tal pedido, eis que a matéria está devidamente instruída tendo viabilizado a emissão de voto com a análise de todos os pontos alegados no recurso voluntário.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo da alegação quanto à juntada de documentos pela auditoria fiscal, uma vez que tal alegação não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida do recurso, dar provimento parcial para reconhecer a dedução dos valores recolhidos pelas pessoas jurídicas contratadas.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira