

**Doc. 15**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10680.722064/2011-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.146 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** ECM S/A PROJETOS INDUSTRIAIS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

FALTA DE JUNTADA PELO FISCO DE PROVA. VÍCIO SANÁVEL.  
NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se verifica a nulidade do processo em razão apenas da falta de juntada de elemento de prova pelo fisco, o qual foi suprido por determinação da autoridade julgadora primeira instância, mediante a conversão do julgamento em diligência.

APRESENTAÇÃO PELO FISCO DOS FATOS QUE JULGA MAIS RELEVANTES PARA COMPROVAR A OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. DIRIGISMO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não deve ser aceita como causa de nulidade a alegação de que o fisco descreveu em seu relato apenas as situações que seriam favoráveis à conclusão de ocorrência dos fatos geradores, principalmente quando se percebe dos termos da defesa/recurso que não houve prejuízo à defesa, uma vez que o sujeito passivo compreendeu o lançamento em todos os seus pormenores.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.

O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO.

FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

TRANSFERÊNCIA DE REMUNERAÇÃO ENTRE SEGURADOS. ALTERAÇÃO NO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tendo o fisco indicado a remuneração de cada um dos segurados considerados na apuração, é defeso ao órgão de primeira instância promover a transferência de remuneração de um segurado para outro, como forma de manter a autuação.

DOCUMENTAÇÃO QUE NÃO APRESENTA DADOS SUFICIENTES PARA VERIFICAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES MEDIANTE ARBITRAMENTO.

Ao exibir documentos e esclarecimentos insuficientes para verificação de sua regularidade fiscal, o sujeito passivo abre ao fisco a possibilidade de arbitrar o tributo devido, sendo do contribuinte o ônus de fazer prova em contrário.

PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO A SEGURADOS EMPREGADOS MEDIANTE INTERPOSTA EMPRESA. FRAUDE. APLICAÇÃO DE MULTA AGRAVADA.

A prática reiterada de pagamento de remuneração a segurado empregado mediante interposição de pessoa jurídica configura fraude, punida com multa agravada no patamar de 150%.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Será indeferido o requerimento de diligência/perícia quando esta não se mostrar útil para a solução da lide.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

CONFECÇÃO DE FOLHAS DE PAGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM OS PADRÕES NORMATIVOS. INFRAÇÃO.

A elaboração de folhas de pagamento em desconformidade com os padrões estabelecidos pela Administração Tributária caracteriza infração, por descumprimento de obrigação acessória.

OMISSÃO NA ARRECADAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS A SERVIÇO DA EMPRESA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Ao deixar de efetuar a arrecadação da contribuição dos segurados a seu serviço, incidentes sobre a totalidade das remunerações limitadas ao teto legal, o sujeito passivo incorre em descumprimento de obrigação acessória, merecendo a imposição de multa.

**Recurso Voluntário Provido em Parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, Pelo voto de qualidade, dar provimento parcial para: I) excluir dos lançamentos os fatos geradores correspondentes à remuneração de segurados empregados listados no Anexo I do relatório fiscal que não tenham recebido benefícios de seguro de vida e plano de saúde, conforme Anexos 10 e 11 do mesmo relatório; e II) excluir as remunerações relativas a Maria Berenice Costa Gazzinelli (Roberto Gazzinelli Associados Ltda), Ana Luisa Escobar Bonfim (MBA Consultoria e Projetos Ltda) e Maria do Carmo Oliveira Altoé (RMF Consultoria Empresarial Ltda) para as apurações feitas nos AI n. 37.035.257-2 e AI n. 37.035.258-0. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 02-38.264 de lavra da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Belo Horizonte (MG), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir os seguintes Autos de Infração:

a) AI n.º 37.035.256-4: contribuição destinada à Seguridade Social, parte dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a pessoas físicas, caracterizadas como segurados empregados;

b) AI n.º 37.035.257-2: contribuições destinadas à Seguridade Social, parte patronal, inclusive SAT/RAT, incidentes sobre os mesmos fatos geradores;

c) AI n.º 37.035.258-0: contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, incidentes sobre os mesmos fatos geradores;

d) AI n. 37.035.259-9: aplicação de multa pela conduta da empresa de ter deixado de incluir em suas folhas de pagamento os trabalhadores que foram caracterizados como segurados empregados; e

e) AI n. 37.035.260-2: aplicação de multa pela conduta da empresa de ter deixado de arrecadar a contribuição dos trabalhadores que foram caracterizados como segurados empregados.

De acordo com o relatório fiscal, fls. 28/73, os fatos geradores contemplados na auditoria foram os pagamentos efetuados pela autuada, decorrentes de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas, as quais foram consideradas intermediárias na relação empregatícia entre a empresa fiscalizada e pessoas físicas que lhe prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não eventual e com subordinação.

Assevera-se que a Fiscalização do Trabalho constatou a irregularidade e registrou como empregados as pessoas físicas contratados como pessoas jurídicas, conforme informações colhidas do Livro de Inspeção do Trabalho. Afirma-se que a empresa, mesmo após esse fato, continuou com a prática irregular acima narrada.

O fisco afirma que, em pesquisa efetuada por amostragem nos sistema se dados da RFB, constatou que a maioria das empresas contratadas irregularmente prestavam serviços exclusivamente à autuada.

Sustenta-se que a pesquisa revelou que as empresas verificadas tinham como domicílio tributário endereços residências ou endereços de escritórios de contabilidade.

Constatou-se ainda que há prestadoras cujo telefone informado à RFB é o mesmo da ECM S/A, além de que 99% daquelas não possuíam empregados.

Houve a realização de diligências nas empresas prestadoras para comprovar a inexistência de endereços comerciais próprios e a falta de empregados.

A auditoria ao tratar dos instrumentos de contratação – “Contratos de Empreitada” e “Contratos de Prestação de Serviço” – ressaltou que estes tinham características idênticas, quais sejam:

- a) redação sem clareza, com omissão de dados essenciais, como identificação dos representantes das partes;
- b) mesmo conteúdo para todos os ajustes;
- c) mesmo prazo de validade;
- d) data de celebração em dias não úteis;
- e) falta de detalhamento dos serviços contratados e do preço dos serviços;
- f) contratação, mediante empreitada, de serviços incompatíveis com essa modalidade de execução;
- g) não apresentação das atas de reuniões, as quais de acordo com previsão contratual detalhariam os serviços a serem executados;
- h) as medições para fins de pagamento dos serviços eram fixadas antes da sua realização;
- i) a numeração das notas fiscais era sequencial, sempre em nome da autuada, sem especificação clara dos serviços envolvidos, nem a quantidade e os preços unitários.

Assevera o fisco que a empresa fiscalizada fornecia aos prestadores de serviço contratados mediante pessoas jurídicas seguro de vida em grupo e assistência à saúde.

Foram acostadas, por amostragem, cópias dos contratos de prestação de serviço firmados entre a autuada e suas contratantes, nos quais aquela se obrigava a executar os serviços com pessoal próprio, sendo vedada a sub-contratação, sem anuência da tomadora.

Depois, o fisco passa analisar cada um dos pressupostos da relação de emprego, concluindo que todos eles se configuraram, quando da contratação de pessoas físicas mediante interposição de pessoas jurídicas.

As remunerações foram obtidas por aferição indireta com base nos valores constantes nas notas fiscais de prestação de serviço, haja vista que a empresa não admitiu que os prestadores pessoas físicas eram seus empregados, não tendo fornecido qualquer documento que indicasse o pagamento de remuneração. Estes valores foram discriminados individualmente no ANEXO 1.

Afirma-se que a multa foi aplicada para as competências de 01 a 11/2008 no patamar de 24%, posto que menos gravosa que aquela prevista na legislação vigente quando da lavratura. Para a competência 12/2008, aplicou-se a multa qualificada de 150%, prevista na legislação atual, em razão da ocorrência das agravantes previstas nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964.

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP (processo 10.680- 722.376/2011-81) por ter sido configurada, em tese, a prática de crime contra a Seguridade Social e/ou contra a ordem tributária.

A autuada ofertou impugnação, fls. 1.864/1.962, suscitando nulidade do AI em razão de não terem sido acostados termos de resposta obtidos pelo fisco mediante diligência nas empresas prestadoras.

Suscita a incompetência da auditoria para caracterizar vínculo de emprego. A seguir, apresenta argumentos jurídicos e fáticos que tornariam improcedentes os lançamentos questionados. A empresa requereu ainda a realização de diligência fiscal para averiguar as suas razões quanto à inexistência da relação de emprego apontada pela Autoridade Lançadora.

O julgamento em primeira instância foi convertido em diligência, determinando-se que fossem acostados os termos de respostas das pessoas jurídicas investigadas durante a ação fiscal.

Foi requerido também o pronunciamento do fisco quanto a supostos erros materiais apontados pela autuada.

O fisco reconheceu a existência de equívocos na planilha demonstrativa dos fatos geradores, todavia, asseverou que estes não alterariam o lançamento, posto que localizados apenas na descrição dos pagamentos, não interferindo nos valores apurados.

Quanto aos documentos, foram juntados os termos de respostas das empresas que foram localizadas, para as demais, o fisco reportou-se a existência de termos de constatação.

Instado a se pronunciar sobre o resultado da diligência, o sujeito passivo apresentou novamente argumentos quanto à nulidade do feito, rebateu os pontos trazidos pelo fisco, requereu a juntada de peças de processo relativo à reclamatória trabalhista que afastaria a existência de vínculo de emprego. Ao final, reiterou os termos da defesa e pediu a declaração de improcedência do lançamento.

O órgão *a quo* declarou parcialmente procedente a defesa, fls. 2.928/2.988, reconhecendo a improcedência do AI para as pessoas físicas as quais a Justiça do Trabalho declarou a inexistência do liame de emprego e para as situações em a autuada demonstrou que as contratadas prestavam serviços a várias empresas, impossibilitando a existência de vínculo de emprego entre seus sócios e a impugnante. Foi afastada a contribuição dos segurados para pessoas arroladas pelo fisco cuja profissão era incompatível com a prestação de serviços de engenharia e congêneres.

Indeferiu-se o requerimento para a realização de nova diligência.

Inconformada, a empresa autuada interpôs recurso voluntário, fls. 3.003/3.146, no qual, após discorrer sobre suas atividades e acerca dos fatos processuais verificados no andamento do feito, em apertada síntese, apresentou as alegações que passamos a descrever.

Afirma ser nulo o lançamento, posto que o fisco deixou de acostar documentos com o claro intuito de omitir informações que comprovariam a inexistência dos vínculos de emprego que deram origem ao lançamento, ofendendo desta forma os princípios da segurança jurídica, legalidade e verdade material.

Ainda que os documentos – termos de resposta às intimações dos prestadores de serviço – tenham sido juntados em sede de diligência fiscal, o vício não foi saneado, uma vez que ficou caracterizada a deslealdade processual da Autoridade Lançadora, que deixou de apresentar elementos que levariam a conclusões diversas daquelas apontadas no relatório fiscal.

Ao contrário do que afirmou o órgão recorrido, os documentos acostados tardiamente pelo fisco não trazem conclusões das prestadoras acerca da ocorrência de relação de emprego, mas revelam fatos que foram ocultados pelo fisco em seu relato, o que inexoravelmente conduz à nulidade das lavraturas.

A seguir, são apresentadas considerações sobre as respostas às intimações fornecidas por diversas das prestadoras, as quais comprovariam a improcedência das autuações. Essas situações apontadas pela recorrente serão tratadas em detalhes no desenvolvimento do voto.

Nota-se, afirma a empresa, que o fisco não fez amostragem aleatória das prestadoras a serem verificadas na sua diligência, mas direcionou a análise para os casos que favoreciam a conclusão pela existência de relação de emprego.

Assevera que as incertezas geradas pelas omissões propositais do fisco tornam imprestável o lançamento. É assim que tem entendido a doutrina e o próprio CARF, conforme decisões transcritas.

As dúvidas que surgiram nos fatos trazidos pela auditoria somente podem ser resolvidas se realizadas novas verificações, diligências, enfim, novo procedimento fiscal. Ressalta que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador é do fisco, não podendo ser transferido ao sujeito passivo.

Mesmo após a determinação da DRJ, o fisco insistiu em não apresentar documentos essenciais à boa compreensão do lançamento, como é o caso da tabela fornecida pelo sujeito passivo no curso do procedimento de auditoria. A referida tabela demonstra claramente o tipo de serviço executado pelas prestadoras de forma individualizada, o que, pela natureza do serviço prestado, em vários casos, afasta por completo a possibilidade da ocorrência do liame empregatício apontado. A omissão do documento em tela fere a regra inserta no art. 9. do Decreto n. 70.235/1972.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB não detém competência para declarar vínculo de emprego, mediante a desconsideração da personalidade jurídica de empresas legalmente constituídas, mormente após o advento do art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

Na decisão recorrida afirma-se que não houve a desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras, todavia, o fisco afirmou em seu relato que a caracterização do vínculo de emprego deu-se pela desconsideração da personalidade jurídica. Essa contradição leva, sem dúvida, a nulidade das autuações.

Afirma a recorrente que a competência para afastar contratos de prestação de serviço e caracterizar o liame de emprego é da Justiça do Trabalho. Acosta jurisprudência.

A própria Fiscalização do Ministério do Trabalho, ao auditar período coincidente com a ação fiscal previdenciária, não encontrou qualquer irregularidade.



O requisito de subordinação não se encontra presente, ainda que implicitamente, nos contratos analisados, inexistindo possibilidade de enquadrá-los na CLT.

Afirma que, ao apontar falhas nos contratos firmados entre a autuada e suas prestadoras, a Autoridade Lançadora e da DRJ revelam desconhecimento acerca da disciplina legal dos contratos de prestação de serviço e de empreitada.

O simples fato de possuir caráter *intuitu personae* não tem o condão de transformar o contrato civil em trabalhista. É que tanto o contrato civil como também o de emprego podem ser *intuitu personae*. Essa questão parece que não foi bem entendida no julgamento de primeira instância.

A demonstração de que os contratos firmados pela autuada são válidos e legais, impede que características particulares destes sejam tomadas como indícios de simulação, posto que esta deve ser cabalmente provada pelo acusador.

A prestação de serviço a ser realizada pelos sócios não desnatura a sociedade simples, ao contrário, representa uma prerrogativa deste tipo societário. Assim, se a atuação exclusiva dos sócios for elemento a desconfigurar a sociedade, há de se concluir pela impossibilidade de existência de sociedade simples.

A conclusão do fisco quanto à existência de fraude não se sustenta, posto que a prestação de serviço pessoal (conduta tida como fraudulenta) é fato gerador para cobrança do ISS, nos casos de serviços prestados por sociedades unipessoais.

O art. 129 da Lei n. 11.196/2005 veda peremptoriamente que o caráter personalíssimo da prestação de serviço seja motivador de tributação que não aquela aplicável às pessoas jurídicas.

Além do mais, os contratos da recorrente não são *intuitu personae*, portanto jamais poderiam ser tratados como relação empregatícia, mas avenças reguladas pelo Direito Civil, em que o resultado é mais importante que a pessoa que o executa.

A decisão recorrida só afastou do lançamento os casos em que a recorrente demonstrou erros absurdos, mas manteve em certas situações em que é inequívoca a impropriedade do critério adotado para se concluir pela existência do vínculo de emprego.

Não procede o lançamento naqueles casos em que somente alguns sócios se envolveram na prestação do serviço, mas que os resultados da atividade empresarial foram partilhados por todos.

No presente caso, foram violados os arts. 1.º, 5.º, XVII e 170 da Constituição Federal, posto que o procedimento adotado pelo fisco retirou das pessoas jurídicas o direito de se associarem e buscarem o seu sustento pelo exercício da livre iniciativa. Esse ponto, inclusive, não foi tratado na decisão *a quo*.

A norma antielisiva prevista no art. 116 do CTN não pode ser aplicada, pois prescinde de regulamentação.

Não se justifica a utilização do art. 118 do CTN para dar guarida aos lançamentos, posto que os fatos narrados pelo fisco não correspondem a atos ilícitos.

Por outro lado, somente seria admissível a aplicação do inciso VII do art. 149 do CTN, caso o fisco provasse de forma contundente a ocorrência de fraude, dolo ou simulação na conduta do sujeito passivo, o que não ocorreu no processo sob cuidado.

O sistema tributário pátrio não admite a imposição de obrigações aos contribuintes baseadas em meras presunções. Na ação fiscal sob comento, o fisco abusou da utilização de presunções *hominis* para fundamentar as lavraturas, o que viola sem dó o princípio da legalidade.

Não poderia o fisco concluir pela existência dos vínculos de emprego mediante a utilização de amostragem, mas teria que comprovar caso a caso a ocorrência dos pressupostos caracterizadores do liame empregatício. Há, inclusive, parecer da lavra da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social neste sentido.

A Autoridade Lançadora a todo momento utilizou-se de exemplos pontuais, sempre desfavoráveis à empresa fiscalizada, para provar uma realidade muito mais ampla e diversa, num processo de indução despropositado e ilegal, cujas contradições podem facilmente ser visualizadas nos exemplos que cita.

Inexistiu a relação de emprego, como se pode ver dos argumentos lançados para demonstrar a inoccorrência dos pressupostos do liame empregatício.

A apuração da base de cálculo por aferição indireta não se aplica ao caso sob enfoque, posto que os autos demonstram que não houve a sonegação de documentos ou a sua apresentação deficiente.

A realização de novas diligências e até da prova pericial é imprescindível para se aclarar pontos nebulosos das lavraturas, não se justificando a negativa da DRJ ao pedido da recorrente neste sentido.

Ao final, requer:

a) a declaração de nulidade das autuações, em razão da ocultação pelo fisco de elementos essenciais a comprovar a ocorrência dos fatos geradores e pela impossibilidade de se utilizar do arbitramento das contribuições;

b) a declaração de improcedência dos lançamentos, em face da inexistência dos vínculos de emprego apontados pelo fisco;

c) a redução da base de cálculo ao valor efetivamente recebido pela pessoa física considerada empregado, conforme apuração a ser realizada com base na DIRPJ/DIRPF;

d) a realização de diligência e perícia técnica;

e) a juntada de novas provas.

É relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### Preliminares

#### a) Ocultação de documentos

Suscita a empresa a nulidade do feito em razão do fisco não haver juntado no processo respostas das empresas prestadoras acerca de questionamentos realizados durante o procedimento de auditoria. Assevera que tal conduta prejudicou o seu direito de defesa, além de indicar deslealdade processual da parte acusadora.

De fato, nos termos do “caput” do art. 9. do Decreto n. 70.235/1972, os elementos necessários à comprovação do ilícito tributário deverão instruir o processo de exigência do crédito tributário. Eis o dispositivo:

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

De acordo com o item 3.15 do relatório fiscal, fl. 35, foram realizadas diligências em empresas que prestaram serviço à autuada no período da apuração, para coletar informações necessárias à comprovação de fatos que levaram à conclusão quanto à ocorrência da hipótese de incidência das contribuições lançadas.

Os termos de resposta decorrentes dessa investigação adicional não foram inicialmente juntados aos autos, fato que nos leva a concluir pela ocorrência de vício no procedimento fiscal. Não há dúvida de que esses elementos contribuíram para convicção da Autoridade Lançadora quanto à ocorrência dos ilícitos fiscais, portanto, não poderiam ter sido omitidos do processo de exigência das contribuições.

Embora seja evidente a ocorrência da irregularidade processual, não entendemos como razoável que se aplique ao fisco o castigo extremo de se declarar a nulidade das lavraturas. É que na espécie os requisitos essenciais do lançamento foram cumpridos, verificando-se:

a) qualificação do autuado;

b) descrição dos fatos;

c) determinação da exigência;

d) intimação para cumpri-la ou impugná-la; e

e) assinatura e identificação da autoridade autuante.

Verifica-se que houve a omissão na juntada de provas produzidas pelo fisco, todavia, essa falha foi devidamente corrigida pela Delegacia recorrida, que determinou a realização de diligência fiscal para que os termos de resposta das prestadoras fossem trazidos ao processo.

Cumpriu assim o órgão *a quo* com seu papel de guardião da higidez do processo administrativo fiscal, quando restabeleceu o direito do contribuinte de conhecer elementos utilizados pelo fisco para edificar os lançamentos, garantindo, assim, a ampla possibilidade de defesa do acusado.

Essa possibilidade de convalidação é claramente percebida na dicção do art. 55 da Lei n. 9.784/1999:

*Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.*

Observe-se que a decisão atacada demonstra que, ao se determinar a juntada dos documentos inicialmente omitidos, supera-se a falha cometida pela Autoridade Fiscal, não havendo necessidade de nulificar as autuações.

Note-se ainda que os argumentos lançados na defesa e no recurso indicam que o sujeito passivo compreendeu inteiramente a acusação que lhe foi lançada, não se verificando o alegado cerceamento ao direito de defesa.

Também carece de razão a empresa quando aponta como causa de nulidade a falta de juntada de planilha que apresentou à auditoria durante o procedimento fiscal. Na verdade, o fisco não tem a obrigação de juntar ao processo de exigência fiscal todos os documentos que lhe tenham sido apresentados pelo sujeito passivo. A sua obrigação é descrever com clareza a ocorrência do fato gerador e apresentar os dados de que se valeu para calcular o tributo devido ou a multa isolada imposta, devendo, caso existam, exhibir as provas que não sejam do conhecimento do acusado.

A planilha que revela o tipo de serviço prestado por cada uma das empresas contratadas é um documento que foi produzido pelo próprio sujeito passivo, sendo a sua juntada uma faculdade do fisco, a quem cabe avaliar se o documento teria relevância na formação de seu convencimento acerca da ocorrência do ilícito fiscal.

A peça de acusação fiscal, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, não tem como destinatário os órgãos de julgamento, mas é direcionado ao contribuinte, para que esse possa compreender o lançamento e avaliar se deve se resignar ou impugnar a exigência.

No caso sob enfoque, à empresa, possuidora da planilha, caberia analisar a conveniência de juntá-la às suas peças de inconformismo para convencer os órgãos julgadores de suas razões, jamais alegar a nulidade do feito pelo fato do fisco não haver acostado documento produzido pela própria autuada.

### **b) “Dirigismo” no procedimento fiscal**

Outra causa de nulidade apontada pela recorrente diz respeito à suposta conduta do fisco de somente apresentar nas suas considerações os fatos que favoreceriam o seu ponto de vista.

Sobre essa questão, deve-se ter em conta que é natural que o órgão acusador dê relevância aos aspectos do trabalho de auditoria que reforcem a ideia de que o lançamento é procedente. Isso em absoluto invalida o trabalho fiscal.

Na situação sob enfoque, pode-se ver do relato do fisco que várias são as razões apontadas para demonstrar a existência de simulação consistente na contratação pela autuada de pessoas físicas por intermédio de empresas. Da leitura da peça acusatória não nos parece que a Autoridade Fiscal tenha trazido dados falseados sobre os elementos exibidos, mas que deu a interpretação que lhe pareceu mais acertada.

O sujeito passivo tem a prerrogativa de se contrapor às conclusões do fisco, cabendo aos órgãos de julgamento apreciarem as teses conflitantes e decidir sobre qual está mais próxima do direito aplicável. E isso será feito quando apreciarmos as questões meritórias.

Portanto, descabe a alegação recursal de que os fatos trazidos pelo fisco seriam tendenciosos e representariam afronta aos princípios da segurança jurídica e da legalidade.

### **c) Incompetência do fisco para reconhecer vínculo de emprego**

Outra preliminar que não merece sucesso diz respeito ao suposto abuso de poder cometido pela auditoria, a qual supostamente teria invadido a competência do Judiciário ao caracterizar relação empregatícia.

Equivoca-se a recorrente. A Auditoria Fiscal, tendo inegavelmente a atribuição de aplicar a legislação previdenciária, é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do liame de emprego.

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que no § 2.º do art. 229 dispõe:

*Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:*

*(...)*

*§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.*

*(...)*

Por outro lado, a constituição do crédito tributário sobre as parcelas pagas aos empregados é autorizada ao Fisco, conforme dispõe a Lei n.º 11.457/2007:

*“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:*

*I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*

*(...)*

Pois que, diante do surgimento da obrigação tributária, fato sobre o qual nos debruçaremos ao tratar do mérito da contenda, tem a auditoria fiscal autorização legal para constituir o crédito tributário, não se verificando na espécie qualquer indício de abuso de poder, o qual é caracterizado pelo desrespeito do agente público às barreiras legais de fixação de competência.

O Auditor Fiscal, dentro de sua área de atuação, caracteriza empregado aquele cujas peculiaridades da prestação de serviço indique a presença dos requisitos da relação empregatícia.

Afasta-se, assim, a alegada nulidade decorrente da suposta incompetência da Autoridade Fiscal.

#### **Art. 129 da Lei n. 11.196/2005**

A suposta incompatibilidade entre o § 2.º do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 pode ser resolvida mediante interpretação sistemática das normas aplicáveis à espécie. Eis o dispositivo:

*Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.*

Dos termos legais acima, percebe-se que o dispositivo é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que esse serviço deva ser obrigatoriamente prestado pelo sócio ou qualquer empregado e independentemente de haver designação de obrigações aos trabalhadores.

Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, *in verbis*:

*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.*

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca escamotear uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna.

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Um argumento que nos parece muito válido para chancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.*

São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego travestido de avença entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:

*“Razões do veto*

*O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.” (grifamos)*

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho corrobora o entendimento de que o artigo 129 da Lei 11.196/2005 não teve o condão de legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, ficando a salvo a relação de emprego. Confira-se:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE -PEJOTIZAÇÃO- (LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de -pejotização-. Em qualquer desses casos, além de outros, estando presentes os elementos**

da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejetizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático-jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural. 2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATÓRIA. MANUTENÇÃO. É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT). Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR - 639-35.2010.5.02.0083, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/06/2013, 3ª Turma, Data de Publicação: 21/06/2013)(grifamos)

Há um outro precedente também do TST que não poderíamos deixar de citar, posto que vem bem nessa linha de entendimento de que a norma do art. 129 da Lei 11.196/05 não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas. Vejamos:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTELATÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA PEJOTIZAÇÃO-. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88). MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art. 1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine; Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem-estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º, I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconômico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho**



*humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se antepõem ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejetização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR - 981-61.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)*

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como escudo para proteger situações de clara afronta aos princípios dos Direitos Previdenciário e Trabalhista.

## **Mérito**

Antes da análise meritória, vale a pena fazer uma retrospectiva dos fatos apontados pelo fisco como indicativos da existência de relação de emprego entre os sócios das empresas prestadoras de serviço e a atuada.

De acordo com o relatório de trabalho, fls. 28 e segs., a ação fiscal foi desencadeada em razão de indícios de pagamentos de remuneração a empregados mediante a utilização de pessoas jurídicas.

Afirma-se que a empresa apresentou planilha contendo a relação de notas fiscais emitidas no ano de 2008, a indicação do serviço prestado, além de haver disponibilizado os contratos firmados no período.

Diante da suspeita de contratação de pessoas jurídicas para esconder relação de emprego, foram selecionadas 227 empresas para aprofundamento nos trabalhos de auditoria, conforme Anexo 2, fl. 237.

De acordo com o fisco, a empresa recusou-se a apresentar relação de pessoas físicas vinculadas à prestação de serviços executados por pessoas jurídicas, sob a justificativa de que não teria como obter esses dados, uma vez que a contratação das pessoas físicas é feita pelas suas prestadoras.

Não tendo obtido a informação acima, o fisco considerou que os serviços foram prestados pelos representantes legais das empresas contratadas.

Afirma-se que foi obtida da autuada a informação de que a empresa contratou plano de seguro de vida em grupo para seus empregados e para pessoas físicas que prestavam serviço intermediados por empresas.

Ainda para subsidiar o trabalho, foram realizadas diligências em 33 das contratadas, das quais se concluiu que as prestadoras:

a) não teriam independência, nem estrutura empresarial e profissional próprias, não havendo sequer uma sede;

b) os endereços informados eram de residências, escritório de contabilidade ou espaços cedidos por outras empresas e, às vezes, até de imóveis fechados;

c) não possuíam empregados, portanto, os serviços eram prestados exclusivamente pelos sócios; e

d) os serviços eram prestados, na maioria dos casos, com exclusividade para a autuada, havendo também situações em que esta era a cliente preponderante.

Assevera-se que uma análise do Livro de Inspeção do Trabalho revelou que a Auditoria do Ministério do Trabalho já havia verificado, no final do ano de 2005, a contratação de empregados por intermédio de empresas prestadoras de serviço e que a empresa reconheceu esta irregularidade, providenciando o registro dos empregados.

Ressalta o fisco que 23 das 33 empresas em que houve diligência tem como endereço residências e 6 delas tem sede no endereço do escritório de contabilidade que lhes presta serviço.

Afirma-se que, em nova amostragem, num rol de 135 empresas, 9 possuem como contato registrado no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ o telefone da ECM. A DIPJ de 15 destas empresas foi preenchida por profissional que mantém vínculo de emprego com a autuada.

Quanto aos contratos apresentados, o fisco alega que omitem informações fundamentais (falta de indicações dos representantes das partes); contêm cláusulas comuns; mesmo prazo de validade; datados em dias não úteis; cláusula relativa ao objeto elaborada de forma genérica e superficial.

Alega-se que as ordens de serviço por vezes indicavam a atividade a ser desenvolvida e em outros casos o nome da pessoa física prestadora. Segundo o fisco, as medições eram previamente lançadas nas ordens de serviço.

Também é ressaltado que os contratos previam a realização de reuniões para definir os serviços a serem executados, todavia, as atas dessas reuniões não foram apresentadas.

Foi verificada a concessão de seguro de vida para 207 pessoas físicas que prestaram serviço por intermédio de empresas e plano de saúde para 21 dos prestadores de serviço.

Com base nesses elementos, o fisco conclui que estariam presentes na prestação de serviço os pressupostos necessários à caracterização do vínculo de emprego.

Passemos, então, a analisar os argumentos apresentados no recurso.

### **Presunção e necessidade de comprovar individualmente a existência de vínculo de emprego**

Alega a autuada que o fisco abusou da utilização da presunção *hominis* para forçosamente concluir pela ocorrência dos fatos geradores. A seu ver, os fatos articulados não comprovariam cabalmente a formação da relação de emprego entre ela e os seus prestadores de serviço.

Para a doutrina jurídica, presunção *hominis ou facti* é aquela que decorre de regras da experiência comum. Os aplicadores da lei se utilizam desta quando, diante do caso concreto, não encontram regras jurídicas para respaldarem a sua convicção.

Não é esta a situação que vislumbramos nos autos. A bem da verdade, conforme analisamos nas preliminares, o fisco tem a prerrogativa, conforme previsão normativa, de efetuar a caracterização de trabalhadores como segurados empregados quando verificar a ocorrência do liame de emprego, este às vezes escondido em configurações contratuais diversas, onde as partes buscam escamotear a realidade dos fatos para fugir da carga tributária.

Na situação sob enfoque, a autoridade lançadora se valeu de dados coletados mediante exaustiva investigação, efetuada nas dependências da empresa fiscalizada e em pesquisas no banco de dados da RFB, em diligências externas realizadas nas empresas prestadoras, além de depoimentos colhidos de pessoas que de alguma forma tinham vinculação com os contratos de prestação de serviço examinados.

Foram averiguados contratos de prestação de serviço, ordens de serviço, notas fiscais, folhas de pagamento, declarações prestadas à Administração Tributária, contratos de plano de saúde e de seguro de vida.

Percebe-se, assim, que o fisco não se utilizou de presunções, mas foi buscar o seu convencimento em farto conjunto probatório, deixando a impressão de que houve todo o zelo e cautela na apreciação dos elementos que lhe foram aparecendo no decorrer da ação fiscal.

A técnica da amostragem para fundamentar as conclusões quanto à ocorrência dos fatos geradores não nos parece dezarrazoada. Na análise deste ponto do recurso, não se pode perder de vista que todos os contratos em que se focou a auditoria tinham as

mesmas características, quais sejam: serviços de engenharia e correlatos, prestados por empresas sem empregados e cujos instrumentos de ajustes continham redação idêntica.

Assim, o procedimento de pinçar do conjunto dos 227 contratos analisados, uma amostra para demonstrar a ocorrência de situações que reforçariam as conclusões pela ocorrência dos fatos geradores não se mostra abusiva. Não estamos nesse momento a afirmar que o fisco tem razão quando conclui pela ocorrência das relações de emprego, mas não há como deixar de se cancelar os passos seguidos para se comprovar o ilícito tributário. Este Conselho tem entendido dessa forma, como se pode ver do acórdão:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Exercício: 2004, 2006, 2007*

*NULIDADE. AUSÊNCIA/RASURA DATA E HORA NO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.*

*Não há que se considerar cerceamento de defesa o fato de o Auto de Infração conter rasura ou ainda ausência na data e hora de sua emissão, visto que a data da ciência do ato administrativo é que importa para a contagem dos prazos decadenciais e prescricionais.*

*NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. AMOSTRAGEM. ARBITRAMENTO DO LUCRO.*

*A fiscalização pode no exercício de suas funções checar as operações da empresa por amostragem, o que não se confunde com a apuração dos valores da receita bruta conhecida considerados no arbitramento do lucro efetuado para os efeitos da exigência fiscal.*

*(Acórdão 1801-00.413 – 1ª Turma Especial da 1.ª Seção de Julgamento, de 14/12/2010)*

Pedimos licença para transcrever excerto do voto da Conselheira Ana Barros Fernandes, acolhido por todos os seus pares:

*“E não há qualquer vedação legal para a fiscalização valer-se da amostragem para realizar auditoria nas empresas. Proceder desta forma significa que a fiscalização checará todas as operações da empresa por amostragem, mas ao detectar indícios de irregularidades se focará nestas determinadas operações. Sem dúvida, não há nada de irregular neste procedimento funcional.”*

Voltando ao nosso caso, observa-se que a auditoria apontou em planilha específica todas as remunerações, com individualização dos segurados envolvidos na prestação dos serviços, os quais eram os sócios das empresas contratadas. Não há, portanto, o que se falar em caracterização de empregados por amostragem.

Nessa toada, vê-se que as diligências realizadas em parte das empresas prestadoras teve como desiderato o reforço das evidências já indicadas no relatório fiscal, não

cabendo censura a esse procedimento que teve o mérito de trazer ao processo mais elementos a serem considerados na apreciação da procedência das lavraturas.

### **Análise dos pressupostos da relação de emprego**

Chegamos agora ao ponto central do mérito da contenda, o qual se resume em avaliar a existência dos pressupostos da relação de emprego, de modo a se concluir se deve prevalecer a caracterização dos sócios das empresas prestadoras como empregados da recorrente.

A solução da lide passa, assim, inexoravelmente pela avaliação dos fatos e documentos presentes nos autos, de modo a se concluir pela ocorrência da pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

#### **a) pessoalidade**

Para o fisco, o fato do serviço ser prestado pelos sócios das contratadas, os quais eram nominalmente indicados nas ordens de serviço, é a comprovação da existência de pessoalidade. Afirma-se que os engenheiros, profissionais de alta especialização, deveriam, nos termos dos contratos firmados, prestar pessoalmente os serviços, figurando a empresa contratada como mera intermediária, de modo a reduzir o recolhimento de contribuições previdenciárias e suprimir direitos trabalhistas.

Afirma-se que o pagamento de plano de saúde e seguro de vida para os profissionais contratados por intermédio de pessoas jurídicas também confirma que o serviço seria prestado somente por aqueles trabalhadores destinatários dos benefícios. Ressalta-se que esses eram cobertos pelos mesmos planos fornecidos aos empregados formalmente contratados pela atuada.

Outra questão apontada pelo fisco diz respeito à impossibilidade da recorrente de sub-contratar outras empresas para a prestação de serviços a seus clientes, uma vez que nos contratos firmados com estes a execução dos ajustes deveria ser feita pelo pessoal próprio da contratada.

Esse último critério, convenhamos, não é suficiente para caracterizar o vínculo de emprego. Se houve a contratação de pessoas jurídicas pela atuada para executar os contratos firmados com suas tomadoras, no máximo, tal fato poderia sugerir um descumprimento de cláusulas do ajuste entre a ECM e suas clientes.

A utilização desse argumento para justificar a atuação não merece nossa acolhida, até porque não se apresentou qualquer evidência de que os trabalhadores atuavam na execução de serviços para as contratantes da atuada como representantes desta.

Quanto ao critério de que a prestação de serviço por determinados profissionais seria exigência dos ajustes, é de se observar que, nos termos do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, já transcrito, mesmo que o contrato seja personalíssimo, as prestações de serviços intelectuais não de ser regidas pela legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Vê-se que, somente o fato de haver a necessária atuação de um profissional na prestação dos serviços por pessoa jurídica, não provoca automaticamente a caracterização deste segurado como empregado, posto que é legal a existência de contrato personalíssimo entre empresas, quando o objeto envolve atividades de cunho científico, como é caso dos serviços de engenharia.

Com relação à concessão de seguro de vida e plano de saúde, observa-se que o primeiro foi fornecido a 207 pessoas físicas, e o segundo a 21 delas, portanto, não abrangeu a totalidade dos prestadores de serviço arrolados como empregados. Assim, caso se tome esse critério como o mais evidente para comprovar a pessoalidade, somente as pessoas listadas como beneficiárias dos planos poderiam ser consideradas empregados da recorrente.

Assim, a pessoalidade, tomada isoladamente, não pode ser adotada para comprovar a existência da relação empregatícia.

#### **b) não-eventualidade**

Considerando-se que os serviços prestados diziam respeito a atividades sem as quais o sujeito passivo não teria como atender à sua clientela, não há como afirmar que os serviços eram eventuais. De fato, para cumprir as suas obrigações empresariais, a notificada não poderia prescindir dos serviços prestados pelos sócios das empresas contratadas, fato que me leva a concluir que o pressuposto da não eventualidade está presente no caso posto a julgamento.

Todavia, essa constatação, tomada em separado, não deve levar a caracterização do vínculo de emprego, uma vez que a própria legislação previdenciária admite a terceirização em atividades fins, como se pode ver do § 3.º do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, que, ao conceituar cessão de mão-de-obra, assim dispõe:

*§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.*

De se convir, assim, que a não eventualidade pode também estar presente nos contratos de prestação de serviço entre pessoas jurídicas, não devendo ser acatada a tese expressa na decisão recorrida de que a prestação de serviço em atividades fins da contratante levaria inexoravelmente à ocorrência do vínculo de emprego.

#### **c) onerosidade**

Independente de ser executado por pessoa física ou por empresa, o contrato de prestação de serviço é sempre oneroso, portanto, embora presente na espécie, esse requisito, não acarreta em reconhecimento automático de vínculo de emprego, haja vista que não houve demonstração da existência de pagamento de verbas exclusivamente trabalhistas como férias, aviso prévio, 13.º salário, etc.

#### **d) subordinação**

As conclusões da auditoria quanto à ocorrência da subordinação hierárquica, edificaram-se no teor da Cláusula Quarta do contrato padrão de prestação de serviço firmado entre a recorrente e as suas prestadoras.

Eis as estipulações:

#### **“CLÁUSULA QUARTA – OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA**

(...)

*4.1 — A CONTRATADA se obriga a executar o objeto contratado dentro dos prazos combinados, com boa qualidade e dentro dos padrões, normas, critérios e procedimentos da ECM.”*

Embora o fisco se esforce para dar entender que esse ponto do ajuste seria prova contundente da existência do poder diretivo do empregador, que teria a prerrogativa de dirigir a prestação dos serviços, dar ordem e fiscalizar a sua execução, entendemos que essa cláusula também se aplica a contrato com empresas.

Principalmente quando se tem em conta que os serviços eram prestados por um único trabalhador. Há de se convir que a estipulação de prazos, padrão de qualidade e normas a serem seguidos pelo prestador não é exclusividade do trabalho com vínculo de emprego, sendo aplicável também nas situações em que a contratação se dá com pessoa jurídica.

Também não restou, no nosso entender, comprovado que a ECM, ao expedir as ordens de serviço aos profissionais estaria impondo subordinação jurídica a esses. O que se vislumbra no caso é a emissão de comandos para execução de tarefas previstas nos contratos, o que é natural de uma relação entre tomadora e prestadora de serviços regida pela lei civil.

Para nós, a subordinação empregatícia é mais voltada ao comando rotineiro dos trabalhos pela contratante, ao estabelecimento de escalas de trabalho, a existência do poder de impor penalidades previstas na CLT, etc.

Esses traços, sinceramente, não foram localizados nos fatos narrados pelo fisco..

Antes que se pense, todavia, que iremos declarar totalmente improcedente as lavraturas, devemos chamar atenção para um ponto que nos parece muito sensível na análise da contenda: o custeio pela autuada de plano de saúde e seguro de vida para os trabalhadores vinculados às pessoas jurídicas prestadoras de serviço. É que, se havia dúvida quando a perfeita caracterização da relação de emprego, essa circunstância nos deixa à vontade para nos inclinar pela aprovação do trabalho fiscal, embora com restrições, conforme veremos.

### **O fornecimento de planos de saúde e seguro de vida a pessoas físicas vinculadas às contratadas**

A recorrente aduz que o custeio de plano de saúde e seguro de vida para os trabalhadores vinculados às suas prestadoras de serviço era uma praxe do mercado e correspondia a uma exigência das contratadas.

Essa linha argumentativa não nos convence.

É que não parece razoável que os benefícios sejam concedidos diretamente pela contratante às pessoas físicas vinculadas às contratadas, sendo mais plausível que esses custos fossem incluídos nos contratos e que a própria contratada, a quem os trabalhadores prestavam serviços diretamente, instituísse os planos em favor das pessoas que atuavam sob a sua responsabilidade.

Observa-se que não havia nos contratos firmados qualquer exigência de que a tomadora fornecesse essas vantagens aos trabalhadores das prestadoras, além de que não foi acostado qualquer documento hábil a demonstrar que as contratadas forneciam listas de

peças a serem cobertas pelos benefícios de plano de saúde e seguro de vida, de modo a caracterizar a exigência das empresas prestadoras.

Também causa estranheza o fato da recorrente eleger apenas alguns trabalhadores de suas prestadoras para beneficiá-los com plano de saúde e seguro de vida.

Diante dessa constatação, é de se concluir que, mesmo não estando completamente caracterizada a subordinação no relato do fisco, o que poderia suscitar alguma dúvida quanto à ocorrência da relação de emprego entre as pessoas físicas elencadas pelo fisco, para nós, a constatação do fornecimento dos benefícios acima citados, juntamente com as demais evidências mencionadas pela auditoria é suficiente para considerarmos como empregados aqueles trabalhadores contemplados com plano de saúde e/ou o seguro de vida custeados pela ECM.

### **Das situações individuais apresentadas no recurso**

Como havíamos anunciado no relatório, passaremos agora a tratar de cada uma das situações individualizadas pela recorrente, nas quais tenta afastar as afirmações do fisco quanto à presença do liame de emprego entre a recorrente e seus prestadores de serviço. Afirma a autuada que foram encontrada divergência entre os termos de resposta fornecidos pelas prestadoras e as informações lançadas no relatório fiscal. Eis os argumentos e considerações do Relator.

#### **a) BTN Consultoria Ltda:**

**a1) argumentos da recorrente:** as informações prestadas pela empresa dão conta de que os serviços prestados consistiram de consultoria em planejamento, os quais não correspondiam à atividade fim da recorrente, além de que eram prestados na residência dos seus sócios. Também foi declarado que apenas dois dos sócios prestaram serviço, mas que todos os integrantes do quadro societário foram contemplados na distribuição de lucros.

**a2) nossas considerações:** para todas prestadoras incluídas na apuração, o fisco considerou como segurados empregados os representantes legais da empresa nas competências fiscalizadas. No caso específico da BTN, foram caracterizados os sócios Rubens Viana de Oliveira Júnior e Teófilo Augusto Álvares da Silva Zaidan. Verifica-se que apenas para esse último foi pago o benefício de seguro de vida, não havendo a concessão de assistência médica para nenhum deles, embora a contratada afirme que os dois trabalhadores acima citados prestaram serviço à recorrente.

Pelo raciocínio acima desenvolvido, que considerou como critério essencial para caracterização do vínculo de emprego o fornecimento de benefício aos trabalhadores, deve-se excluir da apuração o sócio Rubens Viana de Oliveira Júnior.

Conforme já afirmamos em outra passagem do voto, não houve na espécie desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras, mas apenas a caracterização como empregados daquelas pessoas para as quais se constatou a ocorrência dos pressupostos da relação de emprego. Deve-se, então, considerar, nesse caso específico, que um dos sócios atuava como empregado da recorrente e, em relação ao outro, não foi possível ser feita essa caracterização.



Assim, devem ser excluídas dos lançamentos as contribuições decorrentes dos fatos geradores relativos aos pagamentos efetuados ao Sr. Rubens Viana de Oliveira Júnior, sócio da BTN Consultoria Ltda.

**b) Campagnoli e Chaibub Engenharia, Consultoria e Projetos Industriais Ltda:**

**b1) argumentos da recorrente:** a empresa informou nos cadastros tributários o endereço onde funciona outra empresa apenas para reduzir a tributação para o ISS. Essa forma de planejamento tributário não pode ser utilizada para configurar fato gerador de contribuições previdenciárias. Não teve o fisco a preocupação de aprofundar mais a sua pesquisa, preferindo o caminho mais fácil de tributar os valores pagos à pessoa jurídica.

**b2) nossas considerações:** Conforme já afirmado na decisão recorrida não foi apenas a falta de localização da empresa no domicílio tributário declarado, que conduziu à conclusão pela relação de emprego, mas outras constatações apontadas no relatório fiscal. Para nós, deve ser mantida a tributação posto que o Sr. Miguel Augusto Senhorini Campagnoli, representante legal da prestadora, era beneficiado pela recorrente com seguro de vida, além prestar serviço habitual e pessoalmente à autuada.

**c) CSH Projetos e Serviços Ltda.**

**c1) argumentos da recorrente:** o contador da empresa, Sr. Rodrigo Fernandes de Oliveira, declarou em documentos juntado aos autos que a empresa é sediada no local designado como seu domicílio tributário, mas pela natureza da atividade que desenvolve, presta serviço em outros locais e pode prescindir de uma estrutura física para desenvolver seu objeto social. Ressaltou que jamais foi afirmado ao fisco que as receitas da empresa correspondem à remuneração dos profissionais que prestam os serviços.

**c2) nossas considerações:** para todas prestadoras incluídas na apuração, o fisco considerou como segurados empregados os representantes legais da empresa nas competências fiscalizadas. No caso específico da CSH foram caracterizados os sócios Íris Filomena da Silva Helvécio e Celton da Silva Helvécio. Verifica-se que apenas para esse último foi pago o benefício de seguro de vida, não havendo a concessão de assistência médica para nenhum deles.

Pelo raciocínio já desenvolvido, que considerou como critério essencial para caracterização do vínculo de emprego o fornecimento de benefício aos trabalhadores, deve-se excluir da apuração a sócia Íris Filomena da Silva Helvécio.

Conforme já afirmamos em outra passagem do voto, não houve a desconsideração da personalidade jurídica das prestadora, mas apenas a caracterização como empregado daquelas pessoas para as quais se constatou a ocorrência dos pressupostos da relação de emprego. Deve-se, então, considerar, nesse caso específico, que um dos sócios atuava como empregado da recorrente e, em relação ao outro, não foi possível ser feita essa caracterização.

Assim, devem ser excluídas dos lançamentos as contribuições decorrentes dos fatos geradores relativos aos pagamentos efetuados à Sra. Íris Filomena da Silva Helvécio, sócia da CSH Projetos e Serviços Ltda.

**d) D'Sávio Consultoria Ltda**

**d1) argumentos da recorrente:** embora o fisco afirme que a empresa não funcionava no local constante no seu contrato social, foi atendida a intimação enviada para aquele endereço. Assevera que na ação trabalhista movida pelo Sr. Darcylho Gomes de Oliveira em face da recorrente e da D'Sávio, restou afastada a possibilidade do Sr. Domingos Sávio ser empregado da autuada.

**d2) nossas considerações:** nota-se dos autos que o Sr. Domingos Sávio Marques, sócio da prestadora D'Sávio Consultoria Ltda, era beneficiado pela recorrente com plano de saúde e seguro de vida. Essa constatação em conjunto com o fato de que o fisco detectou a existência de notas fiscais, em sequência, e ordens de serviço em nome do prestador pessoa física, é suficiente para que se conclua pela existência do vínculo empregatício entre o sócio da contratada e a recorrente.

A decisão judicial mencionada no recurso não afastou esse vínculo laboral, nem poderia fazê-lo, posto que ali se tratava de reclamatória trabalhista movida pelo Sr. Darcylho Gomes de Oliveira contra a recorrente e a empresa D'Sávio Consultoria.

Na verdade, o magistrado trabalhista no seu arrazoado reconhece que ora o reclamante tratava o Sr. Domingos Sávio como empresário, ora o tratava como empregado da ECM. Eis algumas palavras extraídas da decisão (fl. 2.908):

*“Ora, o segundo reclamado era empresário (fraudador dos seus direitos, segundo o reclamante) ou empregado e, então, não haveria de compor o polo passivo da demanda, além de que não se falaria de salário para fins de substituição ou equiparação.*

*Para haver responsabilidade, deveria o segundo reclamado ser empresa interposta e isso não foi, nem mesmo, dito pelo reclamante. Ao contrário, a inexistência de intermediação de mão-de-obra foi afastada pelo próprio reclamante. Afirmando o recorrido que exerceu o cargo de Supervisor de TI, como sustentar que o segundo reclamado era hierarquicamente superior a ele – para responder solidariamente pelos créditos que postula – e empregado ao mesmo tempo – para lhe ser concedido o salário de substituição? Talvez tenha tido a intenção de impedir o depoimento do Sr. Domingos Sávio, já que como parte no feito fica impedido, em observância ao inciso 2. do § 2. do art. 405 do CPC.”*

Das palavras acima, percebe-se que não há a clara convicção de que o Sr. Domingos Sávio seria empregado da recorrente, mas pairava dúvida sobre a sua real vinculação a esta.

#### **e) Hitech Engenharia e Consultoria**

**e1) argumentos da recorrente:** neste caso o serviço era prestado na residência dos sócios e que houve distribuição de lucros mesmo para os sócios que não participaram da prestação dos serviços.

**e2) nossas considerações:** para essa empresa nenhum dos sócios elencados no relatório do fisco foram contemplados com os benefícios de seguro de vida e plano de saúde, portanto, entendemos que devam ser excluídos da apuração os valores considerados pelo

fisco como pagamentos aos Srs. Edson Generoso, Onoferino Santos Oliveira e Reginaldo Alves Gomes.

#### **f) IRP Projetos Ltda**

**f1) argumentos da recorrente:** as informações prestadas pelo contador, Sr. Rodrigo Fernandes de Oliveira, em declaração fornecida à recorrente são divergentes daquelas creditadas a este profissional pelo fisco.

**f2) nossas considerações:** não foi apenas a declaração prestada pelo contador que levou o fisco a concluir pela existência do vínculo de emprego entre a recorrente e os sócios das prestadoras, mas muitos outros fatos, como ocorrência de infrações à legislação trabalhista decorrentes de contratação de empregados por empresas interpostas, prestação de serviço habitual e com pessoalidade, dentre outros.

Para todas as prestadoras incluídas na apuração, o fisco considerou como segurados empregados os representantes legais das empresas nas competências fiscalizadas. No caso específico da IRP Projetos foram caracterizados os sócios Sandra Maria Rodrigues Mourão e Iran Rodrigues Pereira. Verifica-se que apenas para esse último foi pago o benefício de seguro de vida, não havendo a concessão de assistência médica para nenhum deles.

Pelo raciocínio já desenvolvido, que considerou como critério essencial para caracterização do vínculo de emprego o fornecimento de benefício aos trabalhadores, deve-se excluir da apuração a sócia Sandra Maria Rodrigues Mourão.

Conforme já afirmamos em outra passagem do voto, o fisco não desconsiderou a personalidade jurídica das prestadoras, mas apenas caracterizou como empregado aquelas pessoas para as quais se constatou a ocorrência dos pressupostos da relação de emprego. Deve-se, então, considerar, nesse caso específico, que um dos sócios atuava como empregado da recorrente e, em relação ao outro, não foi possível ser feita essa caracterização.

Assim, devem ser excluídas dos lançamentos as contribuições decorrentes dos fatos geradores relativos aos pagamentos efetuados à Sra. Sandra Maria Rodrigues Mourão, sócia da IRP Projetos Ltda.

#### **g) JARR – CAD Ltda**

**g1) argumentos da recorrente:** as informações prestadas pelo contador, Sr. Rodrigo Fernandes de Oliveira, em declaração fornecida à recorrente são divergentes daquelas creditadas a este profissional pelo fisco.

**g2) nossas considerações:** a solução a ser dada é a mesma do item anterior. No caso dessa empresa os sócios são José Ademir Cardoso Ribeiro, Rômulo Aparecido Antunes e Ricardo de Faria Mendes. Verifica-se que apenas para esse último não foi pago o benefício de seguro de vida, não havendo a concessão de assistência médica para nenhum deles.

Pelo raciocínio já desenvolvido, que considerou como critério essencial para caracterização do vínculo de emprego o fornecimento de benefício aos trabalhadores, deve-se excluir da apuração o sócio Ricardo de Faria Mendes.

Conforme já afirmamos em outra passagem do voto, o fisco não desconsiderou a personalidade jurídica das prestadoras, mas apenas caracterizou como empregado aquelas pessoas para as quais se constatou a ocorrência dos pressupostos da relação

de emprego. Deve-se, então, considerar, nesse caso específico, que dois dos sócios atuavam como empregados da recorrente e, em relação ao outro, não foi possível ser feita essa caracterização.

Assim, devem ser excluídas dos lançamentos as contribuições decorrentes dos fatos geradores relativos aos pagamentos efetuados ao Sr. Ricardo de Faria Mendes Mourão, sócio da JARR - CARD Ltda.

#### **h) JJJ Engenharia Ltda**

**h1) argumentos da recorrente:** as informações prestadas pelo contador, Sr. Rodrigo Fernandes de Oliveira, em declaração fornecida à recorrente são divergentes daquelas creditadas a este profissional pelo fisco.

**h2) nossas considerações:** ressalte-se que não foi apenas a declaração prestada pelo contador que levaram o fisco a concluir pela existência do vínculo de emprego entre a recorrente e os sócios das prestadoras, mas muitos outros fatos, como ocorrência de infrações à legislação trabalhista decorrentes de contratação de empregados por empresas interpostas, prestação de serviço habitual e com pessoalidade, dentre outros.

No caso da empresa JJJ Engenharia, foram caracterizados os sócios Cibele Vieira de Miranda e José Luiz Araújo de Oliveira Júnior. Verifica-se que apenas para esse último foi pago o benefício de seguro de vida, não havendo a concessão de assistência médica para nenhum deles.

Pelo raciocínio já desenvolvido, que considerou como critério essencial para caracterização do vínculo de emprego o fornecimento de benefício aos trabalhadores, deve-se excluir da apuração a sócia Cibele Vieira de Miranda.

Conforme já afirmamos em outra passagem do voto, não houve a desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras, mas apenas a caracterização como empregados daquelas pessoas para as quais se constatou a ocorrência dos pressupostos da relação de emprego. Deve-se, então, considerar, nesse caso específico, que um dos sócios atuava como empregado da recorrente e, em relação ao outro, não foi possível ser feita essa caracterização.

Assim, devem ser excluídas dos lançamentos as contribuições decorrentes dos fatos geradores relativos aos pagamentos efetuados à Sra. Cibele Vieira de Miranda, sócia da JJJ Engenharia Ltda.

#### **i) LFC Codo Digitalizações Ltda**

**i1) argumentos da recorrente:** a atividade de digitalização não se confunde com a atividade fim da recorrente.

**i2) nossas considerações** conforme afirmamos acima, não é o fato da atividade fim da empresa prestadora coincidir com a atividade da tomadora leva à conclusão da ocorrência de relação de emprego, mas a forma como o serviço é prestado.

No caso desta empresa, foi caracterizado como empregado o seu representante legal, Sr. Luiz Antônio Torres Codo, o qual o fisco demonstrou que prestava

serviço com habitualidade e pessoalmente e, ainda, recebia da empresa o benefício do seguro de vida.

Não há de se aceitar que a empresa pague este tipo de benefício para trabalhador de uma empresa de digitalização. Assim, nossa conclusão é que se tratava o Sr. Luiz Antônio Torres Côdo de empregado da recorrente.

#### **j) Marabela Prestação de Serviços de Digitalização Ltda**

**j1) argumentos da recorrente:** não se levou em consideração que o serviço de digitalização não está incluído na atividade fim da autuada.

**j2) nossas considerações:** a solução a ser dada é a mesma do item anterior. Nesse caso, com muito mais propriedade, haja vista que a representante legal da prestadora, Sra. Maria Angelita Rocha Ribeiro, era contemplada pela recorrente com os benefícios de assistência médica e seguro de vida.

#### **k) Nery Project Ltda**

**k1) argumentos da recorrente:** a empresa informou nos cadastros tributários o endereço onde funciona outra empresa apenas para reduzir a tributação para o ISS. Essa forma de planejamento tributário não pode ser utilizada para configurar fato gerador de contribuições previdenciárias. Não teve o fisco a preocupação de aprofundar mais a sua pesquisa, preferindo o caminho mais fácil de tributar os valores pagos à pessoa jurídica.

**k2) nossas considerações:** conforme já afirmado na decisão recorrida não foi apenas a falta de localização da empresa no domicílio tributário declarado, mas outras constatações apontadas no relatório fiscal, que conduziram à conclusão pela relação de emprego. Para nós, deve ser mantida a tributação posto que o Sr. Edílson Antônio Nery, representante da prestadora, era beneficiado pela recorrente com seguro de vida, além prestar serviço habitual pessoalmente à autuada.

#### **l) Qualidade e Tecnologia Engenharia e Consultoria Ltda**

**l1) argumentos da recorrente:** a empresa informou que os serviços eram prestados na residência dos sócios e que havia reuniões periódicas na sede da contratante. Apenas um sócio prestou serviço, mas todos foram contemplados na distribuição dos lucros.

**l2) nossas considerações:** o fato dos serviços terem sido realizados na residência dos sócios não torna impossível a ocorrência de vínculo de emprego, no mundo atual não são raros os casos de empregados trabalhando em casa.

Uma boa pergunta nesse caso específico é: por que a contratante pagaria seguro de vida para um sócio da contratada, para a realização de um trabalho fora da sede da empresa? Pois é, o sócio Carlos Henrique de Castro Vasconcelos era beneficiário de seguro de vida custeado pela recorrente.

Conforme já afirmamos em outra passagem do voto, não houve a desconsideração da personalidade jurídica das prestadora, mas apenas a caracterização como empregado daquelas pessoas para as quais se constatou a ocorrência dos pressupostos da relação de emprego. Deve-se então manter a tributação sobre os valores indicados na planilha apresentada pelo fisco.

#### **m) RCM Desenhos Técnicos Ltda**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/08/2013 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 17/08

/2013 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 26/08/2013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 27/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**m1) argumentos da recorrente:** o fisco omitiu que os serviços eram realizados na residência dos sócios, além de que há divergências entre a declaração do contador, Sr. Rodrigo, juntada à defesa e as informações lançadas no relatório fiscal.

**m2) nossas considerações:** para essa empresa o representante elencado no relatório do fisco não foi contemplado com os benefícios de seguro de vida e plano de saúde, portanto, entendemos que devam ser excluídos da apuração os valores considerados pelo fisco como pagamentos ao Sr. Carlos Andrade Mariano.

#### **n) RFA Boni Desenhos Técnicos Ltda**

**n1) argumentos da recorrente:** as informações prestadas pelo contador, conforme documento juntado na defesa, são divergentes daquelas lançadas no relato do fisco.

**n2) nossas considerações:** não foi apenas a declaração prestada pelo contador que levou o fisco a concluir pela existência do vínculo de emprego entre a recorrente e os sócios das prestadoras, mas muitos outros fatos, como ocorrência de infrações à legislação trabalhista decorrentes de contratação de empregados por empresas interpostas, prestação de serviço habitual e com pessoalidade, dentre outros.

O fato do representante da autuada, Sr. Aloízio Afonso Antunes, ter sido beneficiado pela recorrente com seguro de vida é decisivo para que o mesmo seja considerado segurado empregado desta.

#### **o) SEN Engenharia Ltda**

**o1) argumentos da recorrente:** o fato do Sr. William de Araújo Gonçalves, sócio da empresa, portar crachá da recorrente, quando de visita à sede da RFB, em absoluto indica que este era empregado da daquela, haja vista que os prestadores de serviço são obrigados se identificarem mediante crachá quando estão de serviço na sede da autuada.

**o2) nossas considerações:** para nós os fatos do Sr. William usar crachá da recorrente, ser beneficiário de seguro de vida custeado por esta e prestar serviço pessoalmente e de forma habitual são suficientes para caracterizar o seu vínculo de emprego com a empresa tomadora.

Assim, foi acertada a decisão de primeira instância acerca desse vínculo.

#### **p) SG Desenhos Ltda**

**p1) argumentos da recorrente:** esta empresa se instalou no Município de Rio Acima apenas para se beneficiar da redução da alíquota do ISS. Por esse motivo não foi localizada a sua sede no endereço declarado à Administração Tributária.

**p2) nossas considerações:** conforme já mencionado por nós em caso semelhante, não foi apenas a falta de localização da empresa no domicílio tributário declarado, que conduziu à conclusão pela relação de emprego, mas outras constatações apontadas no relatório fiscal. Para nós, deve ser mantida a tributação posto que o Sr. Samuel Gomes, sócio da prestadora, era beneficiado pela recorrente com seguro de vida, além prestar serviço habitual pessoalmente à autuada.

Por outro lado, para a outra representante desta mesma empresa, Sra. Marilea Antônia da Paixão Gomes, deve-se afastar a tributação, haja vista que esta não se beneficiou nem de plano de saúde, nem de seguro de vida.

**q) V & J Lima Projetos e Desenhos Industriais Ltda**

**q1) argumentos da recorrente:** não houve nenhuma divergência entre os documentos apresentados e o relatório fiscal, além de que o fisco não se aprofundou na pesquisa acerca da forma de prestação de serviço e na distribuição de lucros da contratada.

**q2) nossas considerações:** o fisco formou sua convicção quanto à existência de vínculo de emprego entre a recorrente e o Sr. Jorge Francisco Lima com base em análise de contrato, ordens de serviço, notas fiscais e diligência realizada na prestadora V & J Lima Projetos.

Portanto, descabe a alegação de que não houve aprofundamento na apuração dos fatos. E mais, o fato dessa pessoa física ter sido contemplado com seguro de vida custeado pela recorrente é fator determinante na caracterização do vínculo de emprego.

**r) WAP Engenharia e Consultoria Ltda**

**r1) argumentos da recorrente:** há divergência entre as informações prestadas pelo contador, Sr. Rodrigo, em declaração juntada à defesa e as justificativas lançadas no relatório fiscal para demonstrar a ocorrência de vínculo de emprego entre o Sr. Waldeir Antônio Pinheiro, sócio da prestadora, e a sua tomadora.

**r2) nossas considerações:** Registre-se que não foi apenas a declaração prestada pelo contador que levou o fisco a concluir pela existência do vínculo de emprego entre a recorrente e os sócios das prestadoras, mas muitos outros fatos, como ocorrência de infrações à legislação trabalhista decorrentes de contratação de empregados por empresas interpostas, prestação de serviço habitual e com pessoalidade, dentre outros.

O fato do representante da autuada, Sr. Waldeir Antônio Pinheiro, ter sido beneficiado pela recorrente com seguro de vida, a nós é decisivo para que o mesmo seja considerado segurado empregado desta.

**Ampliação da exoneração feita pela DRJ**

A DRJ reconheceu que a sócia da empresa prestadora Roberto Gazzinelli Associados Ltda, Maria Berenice Costa Gazzinelli, sendo advogada, não laborou na prestação de serviço de engenharia para a autuada. Em razão disso decidiu excluir a contribuição relativa a parte do segurado (AI n. 37.035.256-4), todavia, manteve as contribuições patronais para a Seguridade Social (AI n. 37.035.257-2) e para os terceiros (AI n. 37.035.258-0).

A justificativa para a manutenção da contribuição patronal é que, se houve a prestação do serviço, deve-se considerar a remuneração como paga integralmente ao sócio Roberto José Gazzinelli Cruz, posto que a sócia minoritária, Maria Berenice, em nada contribuiu para as atividades empresariais, exceto para a formação da sociedade.

Não nos parece acertada a decisão de manter as contribuições patronais sobre as supostas remunerações recebidas por essa sócia, é que, se o fisco atribuiu os pagamentos a essa pessoa física, não poderia o órgão recorrido transferir essa remuneração para outro segurado, numa clara inovação do lançamento.

Cabe ao órgão julgador cancelar o lançamento ou afastá-lo total ou parcialmente, jamais alterá-lo. Ao modificar o destinatário das remunerações, a DRJ inovou na autuação, o que não pode ser admitido.

É inimaginável que o órgão julgador possa, sem perder a imparcialidade, afastar a incidência de contribuições sobre a remuneração de um segurado, mas, para manter o lançamento, transferir a mesma remuneração para outro segurado, para o qual se entenda ser procedente a tributação.

Para o contribuinte a modificação do lançamento pelo órgão *a quo* representa claro cerceamento ao seu direito de defesa, posto que, tendo impugnado determinado fato gerador, não pode no julgamento de primeira instância ver alterado esse mesmo fato para tornar a lavratura procedente.

A mesma situação ocorreu com a empresa MBA Consultoria e Projetos Ltda, onde se afastou a contribuição do segurado relativa à sócia Ana Luisa Escobar Bonfim (nutricionista), mas manteve-se a incidência de contribuição patronal, considerando que a remuneração a ela atribuída passaria a compor o salário-de-contribuição do sócio majoritário Milton Bonfim.

Também foi essa a solução adotada para a empresa RMF Consultoria Empresarial Ltda, onde foi excluída a contribuição do segurado para as remunerações vinculadas à sócia Maria do Carmo Oliveira Altoé (psicóloga), mas foi mantida a contribuição patronal sobre as mesmas remunerações, sob o artifício de passá-las para o sócio majoritário José Marcos Pires Altoé.

Deve-se, então, afastar para os AI n. 37.035.257-2 e AI n. 37.035.258-0 as contribuições incidentes sobre as remunerações vinculadas à Maria Berenice Costa Gazzinelli (Roberto Gazzinelli Associados Ltda), Ana Luisa Escobar Bonfim (MBA Consultoria e Projetos Ltda) e Maria do Carmo Oliveira Altoé (RMF Consultoria Empresarial Ltda).

### **Aferição indireta**

Passo agora a análise da alegação relativa ao descabimento da aplicação do método aferição indireta para obtenção de bases de cálculo utilizadas na presente apuração.

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148<sup>1</sup>, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. Também a legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão dos §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991<sup>2</sup>, os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

<sup>1</sup> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

<sup>2</sup> Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar,



Nessa análise não se pode perder de vista que o procedimento de aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, excepcional, incomum, por isso, a lei condicionou a sua aplicação à presença de anormalidade. Tal procedimento deve se pautar pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Dessa forma, o fisco precisa apresentar relação lógica entre os fatos e as conclusões e se acautelar, para não se enveredar no excesso de exação fiscal por arbítrio e abuso de discricionariedade.

Somente é admissível o citado procedimento quando o fisco se vê diante de situação intransponível, ou seja, não tenha como se valer de outros meios para recompor o momento da ocorrência do fato gerador e obter os dados necessários ao cálculo do valor correspondente ao crédito tributário.

Na situação sob enfoque, verifico que fisco solicitou a informação acerca dos pagamentos efetuados aos trabalhadores pessoas físicas, que lhe prestaram serviço por intermédio de pessoas jurídicas, não tendo a empresa atendido à solicitação.

Embora a empresa alegue não dispor dessa informação, os autos acabam por revelar o contrário. O fato da empresa manter plano de saúde e seguro de vida em nome de prestadores pessoas físicas, é indicativo de que a recorrente teria como identificar esses prestadores.

O fisco, ao concluir pela prestação de serviços com vínculo de emprego, teria que adotar um critério para aferir a remuneração e o fez com base nos valores constantes nas notas fiscais de prestação de serviço, parâmetro que não parece dezarrazoado.

Tivesse a empresa indicado os segurados e as remunerações correspondentes aos serviços prestados por esses, não teria o fisco que se utilizar do artifício de considerar como empregados todos os representantes legais das empresas prestadoras e como remuneração os valores das notas fiscais.

Assim, entendo que na espécie estão presentes os requisitos que autorizam a aferição indireta da mão-obra utilizada na prestação de serviços à atuada, posto que a empresa não apresentou a relação dos prestadores de serviço e suas remunerações.

Vejo, então, que a auditoria fiscal não se desviou das normas que permitem o arbitramento dos tributos lançados, as quais foram oportunamente mencionadas tanto no relatório fiscal, quanto no anexo Fundamentos Legais do Débito.

Caberia a empresa fazer prova em contrário para afastar a exigência e isso efetivamente ocorreu, quando a DRJ, e agora o CARF, afastaram parte das contribuições lançadas.

---

fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

## Diligência e Perícia

Quanto ao cerceamento do direito de defesa ocasionado pelo indeferimento do órgão *a quo* do pedido de produção de novas provas, entendo que não deva ser acatado. No processo administrativo fiscal vigora o princípio do livre convencimento motivado. Segundo o qual a autoridade julgadora tem liberdade para adotar a tese que ache mais adequada a solução da contenda, desde o que o faça com a devida motivação.

Nesse sentido, somente à autoridade que preside o processo é dado determinar a realização de perícias e diligências caso ache necessário. Não está o julgador obrigado a deferir pedidos de dilação probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para emissão da decisão.

Assim, sendo a prova dirigida à autoridade julgadora, é essa que tem a prerrogativa de determinar ou não a sua produção. Tenho que concordar com a decisão original, quando se afirma que o relato do fisco e os documentos colacionados permitem concluir pela ocorrência da infração, principalmente quando esse pedido já foi atendido com a realização de diligência fiscal antes da decisão de primeira instância, tendo o sujeito passivo se manifestado sobre as considerações feitas pelo órgão acusador.

## Ocorrência de fraude/simulação

O reconhecimento da ocorrência de vínculo de emprego para parte dos segurados relacionados pela Autoridade Fazendária, leva-nos inexoravelmente à conclusão de que a empresa, ao contratar segurados empregados mediante a interposição de pessoa jurídica, incorreu na conduta de ocultar a ocorrência do pagamento de remuneração a pessoas físicas, que é fato gerador de contribuição previdenciária.

Assim, fica caracterizada a ocorrência da ilicitude prevista no art. 72 da Lei n. 4.502/1964, haja vista que este procedimento irregular foi adotado pela recorrente, mesmo sabendo da ofensa a lei, posto que já havia sido notificada a regularizar situação semelhante pela fiscalização do Ministério do Trabalho.

Eis a regra que dispõe sobre a fraude:

*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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

O fisco acertadamente noticiou o órgão competente mediante lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais e aplicou, para a competência 12/2008, a multa no patamar de 150%, conforme previsão do § 1. do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

## Do descumprimento de obrigações acessórias

Ao não incluir a remuneração dos segurados empregados, pagas mediante a interposição de empresa, em folha de pagamento e não efetuar o desconto da contribuição previdenciária da remuneração daqueles, a empresa incorreu em atropelo ao inciso I do art. 32 da Lei n. 8.212/1991 e o inciso I do art. 30 da mesma Lei, respectivamente.

De se concluir que procede a aplicação de multa por descumprimento das obrigações citadas, que foram consubstanciadas nos AI n. 37.035.256-4 e AI n. 37.035.257-2.

### **Das exclusões efetuadas**

Da análise dos fatos constantes do processo em contraposição com os argumentos e provas apresentados no recurso, devem ser excluídos dos lançamentos os fatos geradores correspondentes à remuneração de segurados empregados listados no Anexo I do relatório fiscal que não tenham recebido benefícios de seguro de vida e plano de saúde, conforme Anexos 10 e 11 do mesmo relatório.

Em adição ao que foi decidido pela DRJ quanto à exclusão das contribuições dos segurados para as pessoas físicas Maria Berenice Costa Gazzinelli (Roberto Gazzinelli Associados Ltda), Ana Luisa Escobar Bonfim (MBA Consultoria e Projetos Ltda) e Maria do Carmo Oliveira Altoé (RMF Consultoria Empresarial Ltda), deve-se também afastar as remunerações supostamente recebidas por essas pessoas para as apurações feitas nos AI n. 37.035.257-2 e AI n. 37.035.258-0.

### **Conclusão**

Voto por dar provimento parcial ao recurso para: I) excluir dos lançamentos os fatos geradores correspondentes à remuneração de segurados empregados listados no Anexo I do relatório fiscal que não tenham recebido benefícios de seguro de vida e plano de saúde, conforme Anexos 10 e 11 do mesmo relatório; e II) excluir as remunerações relativas a Maria Berenice Costa Gazzinelli (Roberto Gazzinelli Associados Ltda), Ana Luisa Escobar Bonfim (MBA Consultoria e Projetos Ltda) e Maria do Carmo Oliveira Altoé (RMF Consultoria Empresarial Ltda) para as apurações feitas nos AI n. 37.035.257-2 e AI n. 37.035.258-0. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo