



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.722451/2010-23
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.461 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente FALCONI CONSULTORES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, MESMO QUE PERSONALÍSSIMOS, POR PESSOA JURÍDICA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/05. POSSIBILIDADE. LIMITES.

O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 é claro em afastar os efeitos fiscais e previdenciários da prestação de serviços intelectuais, mesmo que personalíssimos, quando tal prestação ocorrer por pessoa jurídica, salvo quando o Fisco verifique os requisitos da relação de emprego.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, Eduardo Newman de Mattera Gomes e Sheila Aires Cartaxo Gomes, que lhe deram provimento parcial, para permitir o aproveitamento das contribuições efetivamente recolhidas a terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) e reduzir a multa aplicada ao percentual de 20%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

(assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)
Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Nogueira Righetti.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.461 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10680.722451/2010-23

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 1.090/1.123) em face do V. Acórdão de n.º 2302-003.392 (e-fls. 790/801) da Colenda 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 09 de setembro de 2014 o recurso voluntário do contribuinte visando a discutir o lançamento do Auto de Infração n.º 37.283.341-1 referentes às contribuições destinadas às outras entidades e fundos, denominados terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados, conforme Relatório do Auto de Infração às e-fls. 15/30.

02 – Em complemento, de acordo com relatório da decisão recorrida:

“De acordo com o relatório da Fiscalização, a exigência fiscal consubstancia-se em contribuições sociais patronais destinadas a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre remunerações efetuadas a pessoas físicas, pagas na forma de notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoa jurídica, estando presentes entre a Autuada e os trabalhadores todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, nos termos do inciso I do art. 12 da Lei n.º 8.212/91, quais sejam, a pessoalidade, a natureza não eventual, a subordinação e a onerosidade.

De acordo com o que na auditoria fiscal ficou constatado, a empresa de consultoria empresarial Instituto de Desenvolvimento Gerencial S/A INDG realizou sistemática irregular de contratação de centenas de empregados profissionais da área de consultoria, realizando-as através de acordos de parceria celebrados com estes profissionais na figura de empresários sócios de centenas de pessoas jurídicas PJ.”

03 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

FATO GERADOR DISSIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGOCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Estando presentes todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, impõe-se a incidência imperativa das normas tributárias inscritas na Lei n.º 8.212/91 sobre a empresa tomadora e sobre o segurado, sem que tal sujeição

implique a desconsideração da personalidade jurídica da empresa terceirizada, a qual permanece produzindo todos os demais efeitos no mundo jurídico.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.

Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal prevista no art. 12, inciso I, letra "a" da Lei n.º 8.212/91 para que se opere a caracterização de segurado empregado.

É prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a teor do Parágrafo Único do art. 116 do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DOCUMENTAÇÃO DEFICIENTE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO AUDITOR FISCAL.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias previstas na Lei n.º 8.212/91, a fiscalização lavrará de ofício notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

Recurso Voluntário Negado

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento quanto à desconsideração da prestação de serviços através de interpostas pessoas jurídicas. Vencidos na votação os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam pela nulidade do lançamento, por descumprimento do artigo 142, do Código Tributário Nacional, já que as provas, quanto aos fatos geradores, foram trazidas aos autos por amostragem.

Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a multa como aplicada, considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99. Vencidos na votação os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deveria ser limitada ao percentual de 20%, em decorrência das disposições introduzidas pela MP n.º 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61 da Lei n.º 9.430/96).”

04 - Cientificado do acórdão em 04/11/2014, consoante AR anexado aos autos, o contribuinte interpôs, tempestivamente, em 19/11/2014, o Recurso Especial em análise visando a rediscutir as seguintes matérias:

- (a) art. 16, §4º do Decreto 70.235/72 e art. 142 do CTN, para considerar as provas e fundamentos relativos aos fatos supervenientes apresentados nos autos;
- b) art. 12, I da Lei 8.212/91 e dos requisitos para a configuração do segurado-empregado. Existência de processos trabalhista no bojo do qual foi reconhecida a inexistência de vínculo empregatício entre as mesmas partes do presente caso;
- c) art. 142 do CTN. Suficiência e ônus da prova, bem como a necessidade de inequívoca demonstração do fato gerador;
- d) art. 129 da Lei 11.196/05 e a (im)possibilidade de desconsideração das pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais;
- e) subsidiariamente: arts. 31 e 22, I da Lei 8.212/91 e do equívoco na composição de base de cálculo da cobrança. Necessidade de exclusão dos valores de tributos retidos notas fiscais e conseqüente abatimento das contribuições sociais pagas pelas pessoas jurídicas desconsideradas;
- f) subsidiariamente, ainda: art. 106, II do CTN e a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91. Da retroatividade das leis benéficas ao contribuinte em casos de imposição de penalidade.

05 - De acordo com o despacho de admissibilidade de fls. 1.364/1.390 de 03/07/2015 foi dado seguimento parcial ao recurso especial do contribuinte em relação às seguintes matérias: (***Caracterização de segurado empregado, Interpretação do art. 142 do CTN, Interpretação do 129 da Lei 11.196/2005, Compensação das contribuições sociais pagas pelas PJs desconsideradas, Interpretação do art. 106, II do CTN e a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91***)

06 – Em suas razões alega em síntese o seguinte:

- a) reforma do acórdão recorrido em relação a decisão que não considerou a imunidade prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal.
- b) A recorrente traz um histórico da criação do SENAR e sua interpretação em relação à destinação, natureza de seus serviços e das contribuições que o mantém.
- c) Em relação ao recurso em tela, traz divergências que considerariam que o SENAR seria, sim, alcançado pela imunidade prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal.
- d) Afirma ainda que o sujeito passivo é agroindústria, contribuindo para o INSS, tomando por base de cálculo da contribuição previdenciária a receita bruta de comercialização de seus produtos e, como exporta parte de seus produtos, essa operação estaria imune às contribuições sociais, e assim a imunidade alcançando a contribuição devida ao SENAR.

e) Assevera ainda, que as contribuições ao SENAR seriam destinadas à entidades de serviço social e de formação profissional, que teriam características com os objetivos de ordem social, não podendo estarem enquadradas como espécie de contribuições de categorias profissionais e econômicas.

07 –Por sua vez a Fazenda Nacional foi intimada para ciência conforme despacho de encaminhamento de e-fls. 1.458 de 06/04/2020 para ciência do recurso especial e do despacho de admissibilidade, apresentando contrarrazões, de acordo com e-fls. 1.459/1.473 em 27/05/2020 alegando em síntese o seguinte:

a) A tempestividade das contrarrazões em virtude de motivo de força maior decorrente da Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN), declarada na Portaria n.º 188/GM/MS, de 4 de fevereiro de 2020, por conta da infecção humana pelo novo coronavírus (Covid-19), foi originalmente suspenso até 30/04/2020, nos termos da Portaria CARF n.º 8.112, de 20 de março de 2020. Posteriormente, a Portaria CARF n.º 10.199, de 20 de abril de 2020, prorrogou a suspensão dos prazos para a prática de atos processuais até 29/05/2020. Contrapõe a argumentação da recorrente, defendendo a manutenção da decisão exarada no acórdão recorrido.

b) quanto a questão da interpretação do art. 142 do CTN entende que o contribuinte visa a rediscutir provas, pois alega em suas razões que não há prova inequívoca do fato gerador; Indica a existência de Ac 9202-004.640 a respeito do assunto em que a 2ª Turma da CSRF tratou do tema;

c) entende que não houve desconsideração da personalidade das empresas pela decisão recorrida e portanto inaplicável ao caso os paradigmas indicados quanto ao questionamento sobre o art. 129 da Lei 11.196/05.

d) quanto a aplicação da retroatividade benigna sobre a multa defende que há referência à sua forma de cálculo tão somente no dispositivo do acórdão. No voto condutor do acórdão, entretanto, sequer é tratada a questão da multa. Assim, caso o contribuinte quisesse contestar a maneira de calcular a multa deveria ter oposto os necessários embargos de declaração. Não tendo se desincumbido de tal ônus, sequer há possibilidade de questionar tal matéria em sede de recurso especial, já que ela não foi analisada no acórdão *a quo*.

08 –Esse o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

09 - O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas.

Mérito

10 – A matéria não é nova nessa C. Turma sendo que houve a discussão em outra ocasião do processo principal com a decisão no Ac. 9202-004.640 e Ac. 9202004.641 ambos de Relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, j. em 25/11/2016 e 23/11/2016 respectivamente, em acórdão assim ementado *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO SEGURADOS NÃO DESCONTADA. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. FALTA DE

JUNTADA PELO FISCO DE PROVA. APRESENTAÇÃO DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS POR AMOSTRAGEM. AUSÊNCIA DE NULIDADE

Não deve ser aceita como causa de nulidade a alegação de que o fisco descreveu em seu relato apenas por amostragem as situações que seriam suficientes à conclusão de ocorrência dos fatos geradores, principalmente quando deixa claro a autoridade fiscal que os contratos apresentavam um padrão.

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 serviços intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

RESULTADO DE AUTUAÇÃO DO MINISTÉRIO DO TRABALHO. IMPROCEDÊNCIA PERANTE JUSTIÇA DO TRABALHO. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DAS MESMAS PROVAS. NÃO VINCULAÇÃO DO RESULTADO.

A existência de ações judiciais para desconstituir autuação do Ministério do trabalho seja procedentes ou improcedentes, servem como subsídio para a identificação da existência de desvirtuamento, mas não como elemento capaz de desnaturar o fato gerador, quando o conjunto probatório é suficiente para formação do vínculo de emprego para efeitos previdenciários.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS RECOLHIDA POR PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. POSSIBILIDADE.

As contribuições previdenciárias pagas pelos segurados enquanto sócios das pessoas jurídicas e por essas recolhidas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração.

11 – Passo a análise em tópicos das matérias que foram consideradas aptas ao conhecimento e julgamento.

Caracterização de segurado empregado, Interpretação do art. 142 do CTN

12 – Ambas as matérias foram admitidas sendo que a primeira trata da interpretação do art. 12, I da Lei de Custeio assim identificado na decisão de admissibilidade, *verbis*:

“Questiona a alegação do acórdão recorrido de ser possível ter segurado-empregado para fins tributários (inciso I do art. 12, da Lei 8.212/91) distinto do empregado definido pela CLT a justificar a irrelevância da definição da justiça do trabalho. São os termos do acórdão recorrido (fls. 1103 e 1104).

(...) omissis

Para o acórdão paradigma apresentado n.º 2301-003.102, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª SJ, sessão de 16/10/2012, a caracterização de segurados como empregados requer a comprovação cabal da existência do vínculo empregatício, nos termos do art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, bem como do art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91. De igual modo o lançamento por arbitramento é medida extrema e é preciso que o relatório fiscal justifique a motivação, a adoção e o alcance do procedimento. A falta de entrega de determinados documentos não pode ser motivo único para justificar o arbitramento.

Analisando o teor da divergência apontada pelo recorrente, verifica-se que há identidade fática entre as situações apreciadas no acórdão recorrido e no paradigma indicado.

De fato, as decisões em comento divergem a respeito do art. 12, I da Lei 8.212/91 e dos requisitos para a configuração do segurado-empregado pela lei tributária (Lei 8.212/91) e empregado pela CLT (art. 3º).

A decisão recorrida considera ser possível ter segurado-empregado para fins tributários (art. 12, I da Lei 8.212/91) distinto do empregado definido pela CLT (art. 3º), enquanto que o paradigma entende que a caracterização de segurado como empregado requer a comprovação cabal da existência do vínculo empregatício, nos termos do art. 3º da CLT e do art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91.

Portanto, resta comprovada parcialmente a segunda divergência indicada, quanto a caracterização de segurado empregado (art. 12, I da Lei 8.212/91 e art. 3º da CLT).”

13 – Pela análise do acórdão recorrido entendo que não houve distinção de segurado-empregado para fins tributários distinto do empregado definido pela CLT. Na realidade vejo que o relator do acórdão recorrido, fez mais uma alusão passageira e doutrinária como *obter*

dictum dessa “diferenciação” diante do contexto de seu voto, que propriamente uma distinção entre um e outro, inclusive, verifico que essa análise não foi fundamento exclusivo e determinante para o desprovimento do recurso do contribuinte.

14 – Se avaliarmos os termos do acórdão paradigma, ele é muito mais econômico em palavras a respeito do assunto, não trazendo a respeito nenhuma justificativa para a não diferenciação, dizendo apenas o seguinte:

“2. A caracterização de segurados como empregados é medida excepcional e requer a comprovação cabal da existência do vínculo empregatício, nos termos do art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho: “considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”, bem como do art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91.”

15 – Verifico que a decisão recorrida não exclui um e outro, pelo contrário, entende que em muitos aspectos, na realidade a legislação tributária previdenciária retira dos conceitos do direito do trabalho para fins tributários, sendo esse o meu entendimento a respeito da decisão recorrida nessa parte, *verbis*:

“Muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social RGPS qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.”

16 – Logo em seguida, percebe-se que o relator do voto recorrida apenas indica alguns exemplos de empregados e segurados empregados perante a legislação trabalhista e previdenciária, mas que no contexto do quanto foi analisado e julgado, a meu ver, não mudaria a sorte do recorrente.

17 – Outrossim, entendo que a decisão recorrida nesse aspecto quis demonstrar que não cabe à fiscalização reconhecer vínculo empregatício entre trabalhadores e a empresa (houve essa discussão a respeito) mas demonstrar que apenas cabe à Receita Federal do Brasil efetuar o enquadramento dos mesmos na categoria correta para fins de cálculo das contribuições previdenciárias.

18 - No caso, com fulcro no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a fiscalização constatou a existência de vínculo material de segurado empregado, entre os trabalhadores em tela e a Autuada, bem como a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e procedeu ao lançamento do tributo decorrentes desse vínculo previdenciário, tudo em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, sem promover qualquer vínculo trabalhista (Instituto de Direito do Trabalho) entre os trabalhadores em tela e a Autuada.

19 – Logo, não vejo o que reformar na decisão recorrida nesse aspecto, negando provimento ao recurso nesse ponto.

20 – Sobre a interpretação do art. 142 do CTN após detida análise do assunto e por compartilhar do mesmo entendimento, adoto como razões de decidir nesse aspecto parte do voto da I. Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no Ac. 9202-004.640 j. em 25/11/2016, sendo que os aspectos fáticos indicados logo a seguir quanto ao relatório fiscal são idênticos aos desses autos e que se encontram nas e-fls.19/28, com grifos do original, *verbis*:

“Quanto ao questionamento acerca da demonstração do fato gerador, vejamos os termos do relatório fiscal, fl. 17, que analisa documentos capazes de esclarecer as condições em que se dava a verdadeira contração:

Filtrados os lançamentos contábeis mensais, foram ainda apurados para confronto, os lançamentos declarados pela empresa INDG à Secretaria da Receita Federal através da Declaração de Imposto de Renda Fonte DIRF.

5.4 - Confirmados e apurados todos os pagamentos, a empresa foi então intimada a apresentar os contratos de prestação de serviços que originaram tais pagamentos durante o período de 01/2006 a 12/2007.

5.5 - Analisados os contratos de prestação de serviços, foi constatado que os contratos denominados "acordos de parceiras" têm, todos eles, o mesmo conteúdo, o mesmo padrão, foram celebrados em datas aproximadas, têm o mesmo prazo de validade de dois anos e regularmente foram prorrogados.

5.6 – O objeto dos acordos de parceria entre a INDG e as PJ, estabelece o desenvolvimento e difusão de métodos e técnicas de gerenciamento voltados à obtenção de resultados nas organizações, atuando as PJ na condição de terceirizada, mediante termos aditivos para cada um dos trabalhos a serem desenvolvidos.

5.7 – Através dos termos aditivos aos acordos de parceria (termos que determinam os trabalhos a serem desenvolvidos), fica evidenciado que, os contratados como parceiros, na verdade, eram os profissionais, pessoas físicas, na figura de um ou mais de um dos sócios das pessoas jurídicas, que, em caráter não eventual, executavam pessoalmente os trabalhos contratados, visando atender as atividades normais da empresa, relacionadas diretamente com os fins do seu empreendimento econômico.

5.8 – A partir destes indicativos de substituição da folha de pagamento por notas fiscais de serviços, a auditoria fiscal realizou pesquisas aos sistemas internos da RFB, obtendo-se dados das PJ chamadas de "parceiras" ou "subcontratadas".

5.9 - Paralelamente, a fiscalização desenvolveu na empresa, os trabalhos de análise dos documentos e elementos relacionados no item 4 deste relatório.

5.10 - Considerado o grande volume de lançamentos contábeis, acordos de parceria, aditivos aos acordos, notas fiscais, registro de empregados, informações obtidas dos sistemas da RFB e outros elementos analisados, foram elaborados em amostragens os anexos de I a XVIII que integram este relatório fiscal com o objetivo de consolidar as informações que sustentam a formação da convicção de que a empresa INDG deixou de recolher contribuições previdenciárias e deixou de cumprir com as obrigações acessórias atinentes ao fato gerador, quando implementou um modelo irregular de contratação de segurados empregados.

6 – Identificação e características das Pessoas Jurídicas PJ:

6.1 - Para identificar e demonstrar as características das pessoas jurídicas PJ que foram intermediárias na relação de trabalho entre a INDG e os empregados contratados de forma irregular, foram elaborados os anexos a seguir, a título de amostragens e exemplos:

Anexo II Pessoas Jurídicas (PJ) 2006 e 2007 Selecionadas na Auditoria

Anexo III Ex Empregados que se tornaram PJ

Anexo IV Contratos Sociais das PJ Amostragem

Anexo V Atividades das PJ Amostragem

Anexo VI Empregados das PJ Amostragem

Anexo VII -Endereços das PJ Amostragem

Anexo VIII -Contador das PJ = Contador da INDG Amostragem

Anexo IX -2006 Totais Notas Fiscais Emitidas pelas PJ para INDG = Faturamento das PJ Amostragem 2006

Anexo IX -2007 Totais Notas Fiscais Emitidas pelas PJ para INDG = Faturamento das PJ Amostragem 2007

Anexo X -Notas Fiscais emitidas pelas PJ para INDG Amostragem

6.2 –A Anexo II apresenta as PJ selecionadas pela auditoria para 2006 e 2007 para análise de suas características e contratos realizados com a INDG (contratos denominados Acordos de Parceria).

6.2.1-Tais PJ possuem em comum, características que deixam claro que foram criadas ou adaptadas mediante alterações contratuais para atenderem ao modelo de contratação de empregados implementado pela INDG.

6.2.2-Dentre estas características aponta-se em geral que:

6.2.2.1 – As PJ foram originárias de ex-empregados da INDG e/ou profissionais da área de consultoria empresarial, formando sociedades com pessoas que detêm participações mínimas no capital social e não participam da gestão da sociedade (Anexos III e IV).

6.2.2.2 - Através dos Anexos III e IV pode-se perceber também, que nem todas as pessoas jurídicas foram constituídas a partir de profissionais dos cargos de Consultores. Profissionais voltados à área de consultoria empresarial, mas que, ainda figuravam nas Fichas de Registro de Empregados como Assistentes ou Instrutores Juniores, também se tornaram pessoas jurídicas logo em seguida ao desligamento do quadro de funcionários da INDG.

6.2.2.3 –O código de atividades no cadastro nacional de pessoas jurídicas das PJ é o mesmo código da INDG 70.204/00 Atividade de Consultoria em Gestão Empresarial, exceto Consultoria Técnica Específica (Anexo V).

6.2.2.4 -Estas PJ não mantinham empregados da área de consultoria empresarial, evidenciando-se que, quem de fato prestava os serviços contratados pela INDG era um ou mais de um dos seus sócios (Anexo VI).

6.2.2.5 -As PJ possuem os mesmos endereços, a mesma assistência contábil que atende também a INDG, não possuem empregados em atividades fim ou meio e demonstram assim, que não possuem independência ou estrutura profissional própria (Anexos VI, VII e VIII).

6.2.2.6. – O Anexo IX demonstra que não existe diferença entre os totais de notas fiscais emitidas pelas PJ contra a INDG e os faturamentos anuais das mesmas, permitindo concluir que as PJ não prestavam serviços a outros contratantes e que foram criadas exclusivamente para atender ao modelo de contratação implementado pela INDG.

6.2.2.7 –As notas fiscais emitidas pelas PJ fazem referência a "Serviços de Consultoria Prestados na Área de Gestão

Empresarial", independentemente se os objetivos sociais constantes de seus contratos sociais preverem a prática de outras atividades (Anexo X).

7.1-Para demonstrar o sistema de contratação de empregados da INDG durante o período, foram elaborados como exemplo por amostragens os anexos a seguir:

Anexo X Notas Fiscais emitidas pelas PJ para INDG Amostragem Anexo XI Acordos de Parceria e Termos Aditivos de Prorrogações de Prazos Amostragem Anexo XII Termas Aditivos aos Acordos de Parceria Trabalhos a serem executados PJ Amostragem Anexo XIII Autorizações de Débitos Pagamentos das PJ Amostragem Anexo XIV Lançamentos Contábeis Pagamentos das Notas Fiscais Amostragem 7.1.1 –As PJ eram constituídas ou adaptadas mediante alterações contratuais e logo em seguida já eram firmados os acordos de parceria com a INDG (Anexo XI).

7.1.2 – Os acordos de parceria não determinam todas as atividades a serem "desenvolvidas pelas PJ", nem mesmo quando e onde, uma vez que, estas atividades contínuas dentro do contexto empreendedor da INDG, variam de cliente para cliente e seguem etapas de projetos desenvolvidos e a desenvolver de acordo com supervisão e aprovação da INDG.

7.1.3 - Assim, estabeleceu-se na cláusula primeira item 1.3 comum a todos os acordos que, as atividades seriam determinadas mediante aditivos. Daí surgem aditivos sequenciais e contínuos, determinando as tarefas e prorrogando os prazo de duração dos acordos de parceria (Anexo XI e XII).

7.1.4 -Os pagamentos efetuados às PJ conforme foi estabelecido na cláusula sexta item 6.1 de todos os acordos, foram efetuados com regularidade no 5 o dia útil de cada mês (dia de pagamento dos demais empregados da autuada), mediante autorizações de débitos emitidas pela INDG creditados em geral em contas do Banco do Brasil S/A (Anexo XIII).

7.1.5 -Dentro deste modelo em contrapartida, as PJ emitem notas fiscais que comprovam os pagamentos efetuados pela contratante e sustentam sua contabilização em custo dos serviços prestados sem incidir sobre tais notas fiscais qualquer contribuição previdenciária (Anexo X e XIV).

8.1.1.1 - Criadas ou adaptadas as PJ, estas "empresas" recém estabelecidas no mercado de consultoria, sem comprovar Knowhow, sem possuir estrutura profissional e sem empregados, estabelecem contratos (acordos de parceria) com a INDG, para atuarem na ponta de suas atividades fins e na ponta de toda sua estrutura operacional, representando-a diante aos seus clientes. Evidentemente que, esta representação profissional se faz, como consultores do quadro funcional ou Equipe da INDG, e não como empresas de consultoria recém criadas e sem estrutura própria.

8.1.1.2 –É dispensável a existência da PJ na execução dos trabalhos determinados nos aditivos que complementam os acordos de parceria. Necessário é na verdade que, exista alguém específico, preparado e com capacidade técnica adequada para cumprimento daquela demanda. Daí a personalidade. Quem detém o conhecimento e quem realiza as tarefas designadas é a pessoa física e não a pessoa jurídica.

[...]

8.1.4.4-Na forma das cláusulas segunda e terceira, não compete às PJ gerenciar e gerir seu próprio negócio, nem mesmo administrar os custos de seus serviços. Ao estabelecerem os acordos com a INDG, os prestadores de serviços não participam do

risco do empreendimento que é exclusivo da contratante. A eles cabe executar. A relação entre o contratante e os contratados é, portanto, idêntica à relação entre patrão e empregados. Senão vejamos:

Cláusula Segunda de todos os acordos de parceria:

"Das obrigações da Terceirizada realizar consultorias e treinamentos voltados para o objeto contratual, de acordo com o aditivo, planejar, organizar todas as atividades inerentes ao alcance do objeto acordado".

De acordo com a Clausula Segunda, portanto, cabe aos "terceirizados", executar, com as necessidades do mercado e efetuar os pagamentos das atividades que venham a ser aprovadas conforme termo aditivo".

De acordo com a Cláusula Terceira, portanto, cabe à INDG, dar condições de trabalho e correr o risco do empreendimento

Cláusula Terceira de todos os acordos de parceria:

"Das obrigações da IDG captar propostas, transferir o Knowhow necessário para a realização dos serviços, fornecer o apoio administrativo necessário incluindo passagens aéreas, hospedagem, material didático, propostas, enfim, providenciar toda a logística para a realização das atividades terceirizadas. Desenvolver novos produtos compatíveis Anexo XI Acordos de Parceria e Prorrogações dos Prazos de Duração Amostragem

Com as necessidades do mercado e efetuar os pagamentos das atividades que venham a ser aprovadas conforme termo aditivo".

De acordo com a Cláusula Terceira, portanto, cabe à INDG, dar condições de trabalho e correr o risco do empreendimento.

8.1.4.5 - Ainda na cláusula terceira, pode-se perceber a subordinação e o controle nesta relação compatível a empregador e empregados (o primeiro determina e o segundo cumpre) a exemplo: "as passagens aéreas ou rodoviárias serão fornecidas previamente pela IDG, serão reembolsadas apenas as despesas compatíveis com a viagem, são consideradas absolutamente incompatíveis: bebidas alcoólicas, cigarros, telefonemas, brindes e outros similares".

8.1.4.6 –A exemplo também da subordinação é o que prevê o subitem 3.3.1. de todos os acordos, quando acordam "os deslocamentos necessários para ministração de conferências, monitoria e/ou prestação de serviços de treinamento no trabalho serão reembolsados mediante a apresentação do relatório de viagem, em até 48 (quarenta e oito horas após o retorno para a sede", (grifei).

8.1.4.6.1 -Existe na relação, tratamento próprio do investimento e da assistência do empregador para com seus empregados, subordinando-os a: ministração de conferências, monitoria, e treinamento no trabalho.

8.1.4.6.2. -Percebe-se ainda, que a sede de todos os prestadores de serviços é a sede da INDG, onde todos são obrigados a retornar e apresentar relatórios de viagens em até 48 (quarenta e oito) horas.

[...]

9- Da identificação dos prestadores de serviços caracterizados empregados:

Anexo XVII 2006 Segurados Caracterizados Empregados 2006 Anexo XVII 2007 Segurados Caracterizados Empregados - 2007

9.1- A identificação dos segurados caracterizados empregados foi efetuada através das fichas de registro de empregados (ex-empregados que se tornaram pessoas jurídicas), acordos de parceria, termos aditivos, contratos sociais das PJ e lançamentos contábeis de reembolsos de despesas de viagens pagas diretamente às pessoas físicas. Estas identificações foram ainda objeto de confronto e confirmação com dados extraídos dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

10-Dos Salários de Contribuição Anexo XVIII 2006 Salários de Contribuição 2006 Anexo XVIII 2007 Salários de Contribuição -2007

10.1 -Identificados os empregados, as remunerações pagas a estes segurados a qualquer título durante o mês, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, integram o salário-de-contribuição da empresa, de acordo com o art. 28, inciso I da Lei 8.212/91, com redação alterada pela MP nº 1.59614, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97.

Quanto ao aspecto da amostragem, entendo que pode sim, valer-se o auditor dessa técnica, desde que comprovada uma uniformidade nas práticas adotadas pela empresa.

Na situação sob enfoque, a autoridade lançadora se valeu de dados coletados mediante investigação, efetuada nas dependências da empresa fiscalizada durante o procedimento fiscal e em pesquisas no banco de dados da RFB, em diligências externas realizadas nas empresas prestadoras, além de constatações de outras órgãos cuja competência assemelha-se a da Receita Federal. Foram averiguados contratos de prestação de serviço, notas fiscais, folhas de pagamento, declarações prestadas à Administração Tributária, registros contábeis, dentre outros.

Percebe-se, assim, que o fisco não se utilizou de meras presunções, mas foi buscar para seu convencimento em farto conjunto probatório, o que nos leva a crer que houve 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 desarrazoada. 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.

Dessa forma, entendo que encontrava-se suficientemente descritos os fatos geradores, permitindo ao recorrente o direito ao contraditório e a ampla defesa.”

21 – Portanto nesse ponto também nego provimento ao recurso.

Interpretação do 129 da Lei 11.196/2005, Compensação das contribuições sociais pagas pelas PJs desconsideradas

22 – Quanto a matéria relativa à aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 peço venia antes de adentrar ao mérito para indicar a análise teórica sobre o tema ora em discussão nesse lançamento introduzida pelo I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no Ac. 2201004.378 j. 03/04/2018, *verbis*:

"Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:

"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister.

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços atividade econômica cujo o objeto é uma obrigação de fazer por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da personalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um 'facere' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despicienda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

"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 no10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil."

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de trabalho. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:

" Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

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

Parágrafo único Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

(...)

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." (destaquei)

Patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego.

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por desconsideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços objeto da desconsideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

A doutrina trabalhista é assente em reconhecer o vínculo de emprego quando presentes, simultaneamente, as características da personalidade, da onerosidade, da habitualidade e da subordinação.

Confrontemos as disposições da melhor doutrina trabalhista com os ditames específicos da Lei nº 11.196/05, com o objetivo de encontrarmos a exata diferenciação entre a relação de emprego e a prestação de serviços por pessoa jurídica.

Em primeiro lugar é necessário observar que a personalidade não é relevante na distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei nº 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõe a sociedade prestadora de serviços.

Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez que tanto numa como em outra, a habitualidade, ou ausência desta, podem estar presentes.

Nesse ponto é necessário recordar que nas relações comerciais também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.

A análise da onerosidade também não ajuda no traço distintivo. Cediço que tanto no emprego quanto na mera relação comercial de prestação de serviços, o pagamento pelos serviços prestados está presente.

Logo, o ponto fulcral da distinção é a subordinação. Somente na relação de emprego o contratante, no caso empregador, subordina o prestador de serviços, no caso, o empregado.

Porém, não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.

Esta, a subordinação trabalhista, se apresenta em duas situações específicas.

A primeira se observa quando o empregador, no nosso caso o contratante da prestação de serviços conduz, ordena, determina a prestação de serviços. É a chamada subordinação subjetiva onde o prestador de serviços, o trabalhador, recebe ordens específicas sobre seu trabalho, assim entendida a determinação de como trabalhar, de como executar as tarefas a ele, trabalhador, atribuídas. É a subordinação típica, aquela presente no modelo fordistataylorista de produção.

Modernamente, encontramos o segundo modelo de subordinação, erroneamente chamado por muitos de subordinação jurídica. Não se pode admitir tal denominação, quanto mais a afirmação que esta subordinação decorre do contrato. Ora, qualquer contrato imputa direitos e deveres e por certo, desses decorre subordinação jurídica, posto que derivada de um negócio jurídico que atribui obrigações.

Essa moderna subordinação é a chamada subordinação estrutural, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado. É a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços.

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

Com essas considerações, a solução da lide tributária instaurada por meio do presente recurso voluntário será encontrada a partir da comprovação, ou não, da existência da relação de emprego, consubstanciada pela comprovação da subordinação, entre as pessoas físicas que prestaram os serviços mencionados no auto de infração e a Recorrente."

23 – No caso dos autos, com a devida vênia às bem expostas razões recursais, entendo que, a auditoria fiscal verificou a presença dos elementos caracterizadores da relação de

segurado empregado, consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana a empresa, em caráter “*intuitu personae*”, de natureza não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração pelos serviços prestados.

24 - Sobre essa questão o acórdão recorrido afirma o seguinte, *verbis*:

“Defende o Recorrente a impossibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços intelectuais para fins tributários, sob pena de ofensa ao art. 129 da Lei 11.196/05.

Mas não há no presente lançamento qualquer procedimento de desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços. De maneira alguma. A personalidade jurídica de tais empresas permanece hígida, produzindo todos os efeitos que lhe são de estilo, como no momento de sua constituição.

O que há, de fato, no presente caso, é a caracterização da condição de segurado empregado de pessoas físicas laborando para empresa sob condições reais de não eventualidade, pessoalidade, subordinação jurídica e onerosidade, disfarçada e encoberta por um falacioso formalismo de Pessoa Jurídica.”

25 – Mesmo que assim não fosse, entendo que o art. 129 da Lei 11.196/05 não tem o condão de afastar a possibilidade da fiscalização, que, adotando o princípio da primazia da realidade sobre a forma, pode constatar a existência de vínculo material de segurado empregado entre os trabalhadores em tela e o fiscalizado, bem como a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e proceder ao lançamento das mesmas decorrentes desse vínculo previdenciário, tudo em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, sem promover qualquer vínculo trabalhista (Instituto de Direito do Trabalho) entre os trabalhadores em tela e a Autuada.

26 – Até mesmo no julgamento do E. STF no ADC 66¹ de Relatoria da Min. Carmen Lúcia j. 22/12/2020 a respeito da constitucionalidade de tal artigo a relatora deixou claro que não há direitos absolutos, *verbis*:

“13. Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República.

¹ EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

(ADC 66, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 18-03-2021 PUBLIC 19-03-2021)

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

No voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 958.252, enfatizei:

“Também vou iniciar atentando a que (...) não se cuida de uma discussão entre progressistas e reacionários, mas saber qual é a forma mais progressista de se assegurar empregos, os direitos dos empregados, e o desenvolvimento econômico, tidos como princípios constitucionais e, principalmente, os direitos dos trabalhadores (...)

Mudou o mundo, mudaram as formas de negócios, mudaram as formas de se dar concretude ao princípio da livre iniciativa; não mudaram os direitos dos trabalhadores, não mudou a valorização do trabalho. (...)

Se, ao terceirizar determinada atividade, se deitarem por terra a proteção constitucional dos direitos do trabalhador, tenho que, inegavelmente, haveria uma contrariedade óbvia à Constituição. (...)

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

Conforme afirmado em alguns dos votos aqui já proferidos, a terceirização não é por si só a causa da precarização do trabalho, nem viola por si a dignidade do trabalho. E, se isso acontecer, como agora mais uma vez enfatizado pelo Ministro Celso de Mello, há para isso mesmo o Poder Judiciário a acudir para esses abusos não prevalecerem” (DJe 13.9.2019).

15. Eventual conduta de maquiagem de contrato – como ocorre em qualquer caso – não possa ser objeto de questionamento judicial. Entretanto, a regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais.” Grifei

27 – Pela análise de parte do voto da relatora Ministra Carmen Lúcia, fica claro que o E. STF ao declarar a constitucionalidade do artigo em questão, deixou claro que não validou qualquer tipo de contratação, o conteúdo do artigo logicamente é válido, contudo, havendo a constatação de irregularidades, é possível o seu questionamento.

28 – Apesar do voto recorrido entender que não houve a aplicação de tal artigo, mas, em decorrência da possível análise e aplicação dos termos do art. 62 do RICARF ao presente caso, entendi por bem avaliar a situação e tratar do tema que foi julgado recentemente a fim de se evitar futuros questionamentos através de embargos de declaração.

29 – Portanto, pela leitura do voto do STF no ADC 66 entendo que não há obstáculo para que a autoridade fiscal, verificando no caso concreto, diante do princípio da

primazia da realidade consubstanciado no art. 9º da CLT², como dito alhures, elementos caracterizadores da relação de emprego, afaste a aplicação do art. 129 da Lei 11.165/05.

30 – No mais, quanto a essa matéria, da mesma forma que o item anterior, em complemento, por convergir do mesmo entendimento e adotando como razões de decidir o mesmo voto no Ac. 9202-004.640 , *verbis*:

“Quanto a impossibilidade de formação de vínculo por força do disposto na lei 11.196/05, entendo que razão não assiste ao recorrente.

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 (conforme descrito no item anterior) 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 desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. Vejamos trecho do relatório fiscal:

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

² 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.

travestido de avenca 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.

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 conseqüência, 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 pejotizado 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 63935.2010.5.02.0083, 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 PROTETÓRIOS. 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 anteponham 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 pejotização), 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 98161.2010.5.10.0006, 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.

31 – Pelo exposto nego provimento ao recurso nessa parte.

32 – Em relação à compensação a decisão de admissibilidade assim tratou do

tema:

“O recorrente alega que apesar de o caso ter sido de desconconsideração de PJ para a cobrança de IRPF sobre rendimentos omitidos, tem-se que para uma mesma lógica jurídica pode ser aplicada a mesma conclusão, ou seja, deve-se compensar nas contribuições exigidas das pessoas físicas com aquelas que foram pagas pelas PJs cuja personalidade foi desconconsiderada.

Os acórdãos apresentados a título de paradigmas foram proferidos por colegiados distintos e não foram reformados, prestando-se portanto para análise da divergência alegada.

Analizando o teor da divergência apontada pelo recorrente, verifica-se que há identidade fática entre as situações apreciadas no acórdão recorrido e nos paradigmas indicados.

De fato, as decisões em comento divergem a respeito da possibilidade de se compensar tributos exigidos (no caso contribuições previdenciárias) das pessoas físicas (segurados empregados) com aquelas que foram pagas pelas PJs cuja personalidade foi desconconsiderada.

A decisão recorrida não considera a possibilidade de compensação das contribuições previdenciárias lançadas com os tributos recolhidos pela PJs desconconsideradas, enquanto que os paradigmas entenderam pela possibilidade.

Portanto, resta comprovada parcialmente a quinta divergência indicada, quanto a possibilidade, no lançamento fiscal, de compensação das contribuições sociais pagas pelas PJs desconconsideradas.”

33 – Por sua vez o contribuinte em suas razões destaca o seguinte nessa parte:

“Dessa forma, a Fiscalização deveria ter apurado os montantes de contribuição previdenciária e sociais recolhidos pelas sociedades desconconsideradas e abatido das exigências feitas no presente caso, Contudo, exige as contribuições previdenciárias em duplicidade, uma vez que desconSIDERA os recolhimentos já efetuados pelas pessoas jurídicas desconSIDERADAS.

(...)omissis

Apesar de o caso ter sido de desconSIDERACÃO de pessoa jurídica para cobrança de IRPF sobre rendimentos supostamente omitidos, tem-se que para uma mesma lógica jurídica pode ser aplicada a mesma conclusão, ou seja, no presente caso devem igualmente ser considerados os valores retidos e recolhidos para abater no valor das contribuições exigidas.

Ante o exposto, sobre ser medida de justiça, é imperativo legal a reforma do acórdão recorrido para se compensar nas contribuições exigidas das pessoas físicas aquelas que foram pagas pelas pessoas jurídicas cuja personalidade foi desconSIDERADA.”

34 – Nesse tópico entendo que merece provimento, da mesma forma que houve em relação às contribuições da empresa e dos segurados, tal como o mesmo entendimento adotado nos Ac.9202-004.640 e 9202-004.641 na época:

“Contudo, entendo que não existe lógica cobrar duas vezes em relação aos mesmos segurados, até porque o recolhimento da sua contribuição em duplicidade, não lhe beneficiaria, mesmo que o custo inicialmente recaísse sobre a pessoa jurídica que

contratou de forma irregular. Dessa forma, a contribuição previdenciária paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego no presente AIOP, deverão ser deduzidas dos valores lançados no presente auto de infração.”

35 – Entendo que apesar de não ter sido julgados na mesma oportunidade dos anteriores que tratavam da cota patronal e dos segurados, o caso em apreço trata das contribuições destinadas às outras entidades e fundos, denominados terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) relacionados ao mesmo procedimento fiscal.

36 – Apesar de entender que não há óbice no caso do lançamento das “contribuições sociais de terceiros” em adotar o mesmo fundamento do voto dos autos do processo principal, pelo abatimento dos valores efetivamente recolhidos pelas pessoas jurídicas que tiveram a reclassificação de suas contratações como relação de emprego, no caso, são excluídos, contudo, as pessoas jurídicas que estavam sob o regime do Simples Federal da Lei nº 9.317/96 e do SIMPLES NACIONAL instituído pela LC 123/2006, e que no caso não havia a incidência de tais tributos nas empresas que estavam sob tal regime de tributação, devendo a autoridade preparadora certificar-se quanto a esses pontos quando da execução do julgado.

37 – Portanto, nesse ponto dou provimento parcial ao recurso.

Interpretação do art. 106, II do CTN e a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91)

38 – Por derradeiro a questão da retroatividade da multa, no caso, entendo por dar provimento, por tratar-se de lançamento relativo a contribuições a outras entidades, e revendo posicionamento anterior entendo aplicável ao caso os termos da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do item 1.26, “b”, da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que entende pela fixação do percentual de multa moratória em 20% (vinte por cento), mas apenas relacionada às contribuições de Terceiros lançada.

39 – No presente adoto como razões de decidir o voto do I. Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci no Ac. 9202-009.323 J. 26/01/2021, *verbis*:

“Discute-se nos autos se, para fins de retroatividade benigna, é aplicável o art. 35 da Lei 8212/91, com redação da Lei 11941/9, ou se a comparação deve dar-se entre o art. 35, em sua redação originária, com a atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91.

É importante mencionar que é inaplicável ao presente caso a Súmula CARF 119, visto que se trata de contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), as quais, como bem colocado pelo ilustre relator, não estavam sujeitas à infração relativa à falta de declaração em GFIP, tanto é assim que o ilustre relator não aplicou o procedimento previsto no citado enunciado sumular.

Faço tal esclarecimento por entender que a matéria foge aos limites da Súmula CARF retro referida, não se podendo, pois, cogitar de descumprimento da regra regimental prevista no art. 45, VI, do Regimento Interno deste CARF.

Pois bem. Ultrapassada essa questão processual, e cingindo-se aos limites da lide, observo que o tema em discussão é objeto da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do item 1.26, “b”, da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

[...]

Sucedee que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

[...]

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106, II, “c”) conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, “c”, do CTN.

[...]

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

[...]

1.26. Multas

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

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

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

Recentemente, a Procuradoria editou o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual reitera a aplicabilidade da NOTA SEI, mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, veja-se o item 10 do Parecer:

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização². Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa material decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executoriedade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma presunção formal de correção, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”

Isto é, embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o

sobreprincípio da segurança jurídica e o conseqüente princípio da proteção da confiança.

Em sendo assim, entendo que o recurso fazendário deve ser desprovido, estando correta a decisão recorrida, que limitou a multa a 20%, na forma do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/09.

40 – No caso dou provimento ao recurso nessa parte devendo a multa ser limitada a 20% na forma da fundamentação acima.

Conclusão

41 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para:

a) permitir a imputação dos valores das contribuições sociais efetivamente recolhidas para outras entidades e fundos, denominados terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), com a ressalva das empresas do Simples Federal e Simples Nacional, relativas às operações reclassificadas como relação de emprego, aos valores lançados no auto de infração a ser verificado pela autoridade preparadora quando da execução do julgado.

b) dar provimento para que a multa aplicada seja no percentual de 20%.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Com a devida vênia, em razão da logicidade jurídica e fundamentação apresentada, ousou discordar do ínclito Relator no tocante à caracterização dos segurados como empregados do sujeito passivo. Explico justamente com base em meu voto constante do Acórdão citado, gentilmente, pelo ilustre Conselheiro Relator.

Reproduzo a parte teórica que fundamenta minha posição para que, posteriormente, possa encontrar nos autos os elementos que nos permitam a correta interpretação do caso concreto:

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

"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."

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de trabalho. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:

" Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

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

Parágrafo único Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

(...)

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." (destaquei)

Patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego.

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por desconsideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços objeto da desconsideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

A doutrina trabalhista é assente em reconhecer o vínculo de emprego quando presentes, simultaneamente, as características da personalidade, da onerosidade, da habitualidade e da subordinação.

Confrontemos as disposições da melhor doutrina trabalhista com os ditames específicos da Lei nº 11.196/05, com o objetivo de encontrarmos a exata diferenciação entre a relação de emprego e a prestação de serviços por pessoa jurídica.

Em primeiro lugar é necessário observar que a personalidade não é relevante na distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei nº 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõe a sociedade prestadora de serviços.

Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez que tanto numa como em outra, a habitualidade, ou ausência desta, podem estar presentes.

Nesse ponto é necessário recordar que nas relações comerciais também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.

A análise da onerosidade também não ajuda no traço distintivo. Cediço que tanto no emprego quanto na mera relação comercial de prestação de serviços, o pagamento pelos serviços prestados está presente.

Logo, o ponto fulcral da distinção é a subordinação. Somente na relação de emprego o contratante, no caso empregador, subordina o prestador de serviços, no caso , o empregado.

Porém, não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.

Esta, a subordinação trabalhista, se apresenta em duas situações específicas.

A primeira se observa quando o empregador, no nosso caso o contratante da prestação de serviços conduz, ordena, determina a prestação de serviços. É a chamada subordinação subjetiva onde o prestador de serviços, o trabalhador, recebe ordens específicas sobre seu trabalho, assim entendida a determinação de como trabalhar, de como executar as tarefas a ele, trabalhador, atribuídas. É a subordinação típica, aquela presente no modelo fordistataylorista de produção.

Modernamente, encontramos o segundo modelo de subordinação, erroneamente chamado por muitos de subordinação jurídica. Não se pode admitir tal denominação, quanto mais a afirmação que esta subordinação decorre do contrato. Ora, qualquer contrato imputa direitos e deveres e por certo, desses decorre subordinação jurídica, posto que derivada de um negócio jurídico que atribui obrigações.

Essa moderna subordinação é a chamada subordinação estrutural, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado. É a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços.

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

Com essas considerações, a solução da lide tributária instaurada por meio do presente recurso voluntário será encontrada a partir da comprovação, ou não, da existência da relação de emprego, consubstanciada pela comprovação da subordinação, entre as pessoas físicas que prestaram os serviços mencionados no auto de infração e a Recorrente."

(grifamos)

O último parágrafo transcrito nos dá o porto seguro para a compreensão da lide. Havendo, por parte do Fisco, a comprovação da subordinação estrutural dos segurados que

prestaram serviços ao contribuinte, aqui recorrente, é cabível a aplicação das disposições constantes do artigo 9º da CLT combinado com as disposições do *Código Tributário* constantes do artigo 116, parágrafo único e do artigo 149, inciso VII.

Voltemos ao relatório fiscal. Encontro às folhas 25 do processo digitalizado, o item 8.1.4 no qual a Autoridade Lançadora busca comprovar os elementos caracterizadores da relação de emprego. Reproduziremos de maneira parcial, de modo a facilitar a demonstração da insuficiência, para dizer o mínimo, da *'comprovação'* do requisito:

“ [...]”

8.1.4- Subordinação:

8.1.4.1 - Os acordos de parceria têm, o mesmo conteúdo, o mesmo padrão e todos eles prevêm na cláusula primeira - do objeto, o item 1.3.

8.1.4.1.1 - Este item 1.3 estabelece que: "Para a realização do objeto, as empresas parceiras valer-se-ão de termo aditivo, para cada um dos trabalhos a serem desenvolvidos", (grifei).

8.1.4.1.1.1 - Na forma do item 1.3 descrito acima, a subordinação imposta aos prestadores de serviços fica tão transparente que, os acordos de parceria, apesar de individualizados (existe um para cada "parceiro" PJ), trata com pluralidade todos os prestadores de serviços simultaneamente, subordinando-os pelo geral por um único comando.

8.1.4.2- A uniformidade dos acordos, por si só, já preconiza a subordinação, considerando que, no universo de centenas deles, todos os "parceiros" não têm liberalidade para interpor quaisquer parênteses, tal é a regra já imposta pela subordinação a que estão submetidos."

(destaques nossos)

Ora, não nos parece que uma empresa que tem com seus fornecedores de serviços – serviços de mesma natureza ressaltem-se – contrato com mesmas cláusulas esteja subordinando-os.

A doutrina civilista é pacífica em asseverar que um contrato tem por características essenciais a *"res, pretium e consensus"*, ou seja, o objeto, o preço avençado e ajustes firmados entre as partes. Nesse sentido, o fato dos termos contratuais terem o mesmo conteúdo no que tange os aspectos gerais da contratação não denota, sob nenhum prisma, a subordinação trabalhista, seja a hierárquica, seja a estrutural, lembrando que esta exige que o fluxo do trabalho prestado esteja dentro do processo produtivo da empresa, ou seja, que a prestação de serviços esteja inserida no processo de trabalho do empregador.

Não nos aparenta que contratos com cláusula genéricas idênticas sejam capazes de comprovar tal inserção.

Prosseguindo nas disposições do relatório fiscal (fls. 25):

"8.1.4.3- A cláusula terceira e todos os seus itens de 3.1 a 3.5, trata das obrigações da INDG e também é prova contundente da subordinação hierárquica que está no

poder diretivo do empregador sobre os empregados, que, ao concordarem, conferem a ele empregador, o direito de dirigir a prestação de serviços, dar ordens, fiscalizar, indicar métodos de trabalho e as condições de execução das tarefas distribuídas.

8.1.4.4- Na forma das cláusulas segunda e terceira, não compete às PJ gerenciar e gerir seu próprio negócio, nem mesmo administrar os custos de seus serviços. Ao estabelecerem os acordos com a INDG, os prestadores de serviços não participam do risco do empreendimento que é exclusivo da contratante. A eles cabe executar. A relação entre o contratante e os contratados é, portanto, idêntica à relação entre patrão e empregados. Senão vejamos:

(...)” (grifamos)

Novamente não se pode concordar com a Autoridade Fiscal. O fato do contratado não participar do resultado da avença existente entre o seu contratante e aquele que demandou os serviços ou produtos deste não pode ser considerado como o mesmo instituto jurídico que afasta do empregado o risco do negócio de seu empregado.

Se assim o fosse uma empresa de projetos automotivos deveria participar do produto da comercialização do automóvel sob pena de ser considerada empregada da montadora.

Prosseguindo no esforço de verificar a comprovação da subordinação no relatório fiscal (ainda folhas 25):

Cláusula Segunda de todos os acordos de parceria:

"Das obrigações da Terceirizada realizar consultorias e treinamentos voltados para o objeto contratual, de acordo com o aditivo, planejar, organizar todas as atividades inerentes ao alcance do objeto acordado".

De acordo com a Clausula Segunda, portanto, cabe aos "terceirizados", executar, com as necessidades do mercado e efetuar os pagamentos das atividades que venham a ser aprovadas conforme termo aditivo".

De acordo com a Cláusula Terceira, portanto, cabe à INDG, dar condições de trabalho e correr o risco do empreendimento

Cláusula Terceira de todos os acordos de parceria:

"Das obrigações da IDG captar propostas, transferir o Knowhow necessário para a realização dos serviços, fornecer o apoio administrativo necessário incluindo passagens aéreas, hospedagem, material didático, propostas, enfim, providenciar toda a logística para a realização das atividades terceirizadas. Desenvolver novos produtos compatíveis Anexo XI Acordos de Parceria e Prorrogações dos Prazos de Duração Amostragem

Com as necessidades do mercado e efetuar os pagamentos das atividades que venham a ser aprovadas conforme termo aditivo".

De acordo com a Cláusula Terceira, portanto, cabe à INDG, dar condições de trabalho e correr o risco do empreendimento."

(grifos originais)

Uma vez mais não se pode entender que o fato das partes terem atribuído a cada uma delas obrigações e direitos decorrentes da prestação de serviços esteja-se diante de uma relação trabalhista típica de emprego. O fato da contratante se obrigar a transferir conhecimento

à prestadora, e a apoiar em atividades específicas, não pode ser considerado como subordinação típica do contrato de emprego.

Por fim (fls. 26):

“8.1.4.5 - Ainda na cláusula terceira, pode-se perceber a subordinação e o controle nesta relação compatível a empregador e empregados (o primeiro determina e o segundo cumpre) a exemplo: “as passagens aéreas ou rodoviárias serão fornecidas previamente pela IDG, serão reembolsadas apenas as despesas compatíveis com a viagem, são consideradas absolutamente incompatíveis: bebidas alcoólicas, cigarros, telefonemas, brindes e outros similares”.”

8.1.4.6 –A exemplo também da subordinação é o que prevê o subitem 3.3.1. de todos os acordos, quando acordam “os deslocamentos necessários para ministração de conferências, monitoria e/ou prestação de serviços de treinamento no trabalho serão reembolsados mediante a apresentação do relatório de viagem, em até 48 (quarenta e oito horas após o retorno para a sede”, (grifei).

8.1.4.6.1 -Existe na relação, tratamento próprio do investimento e da assistência do empregador para com seus empregados, subordinando-os a: ministração de conferências, monitoria, e treinamento no trabalho.

8.1.4.6.2. -Percebe-se ainda, que a sede de todos os prestadores de serviços é a sede da INDG, onde todos são obrigados a retornar e apresentar relatórios de viagens em até 48 (quarenta e oito) horas.”

Reitera-se, com o perdão da repetição: ajustes contratuais são, por definição do direito, em especial do direito civil, típicos dos contratos.

O fato de determinado contratante inserir cláusula contratual que regule os reembolsos de custos que fujam ao objeto contratual ou definir o local da prestação de serviços não enseja subordinação trabalhista.

Todo o relatório fiscal, fundado em mera análise contratual, segue na mesma toada: apegar-se as disposições ajustadas entre as partes para nelas, encontrar a subordinação trabalhista, que como visto, se observa no fluxo do trabalho prestado e não em seu objeto em si.

Diante de todo o exposto, é forçoso observar-se que não houve, por parte da Autoridade Fiscal a necessária comprovação – ainda que por amostragem - da subordinação trabalhista entre os prestadores de serviço e o sujeito passivo.

Assim, com apoio em todo o dito e nos argumentos espostos, voto por dar provimento ao recurso do contribuinte quanto a licitude da contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira

