



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11234.720005/2022-49</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-002.857 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CASA DOS VENTOS ENERGIAS RENOVÁVEIS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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

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

NULIDADE. AUSÊNCIA. LIMITAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES A VINTE SALÁRIOS. PRECEDENTE STJ.

O art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias. Portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

**TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. Aplicação do Tema 725 do Supremo Tribunal Federal.

**REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. PREENCHIMENTO.**

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

**MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.**

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, rejeitarem preliminares; (ii) por voto de qualidade, no mérito, negar provimento ao recurso e manter a exigência fiscal, vencidos a relatora Ana Carolina da Silva Barbosa e os conselheiros Wesley Rocha e Roberto Junqueira de Alvarenga Neto que davam provimento ao recurso; (iii) por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa proporcional a 75% e cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória, vencidos os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles e Antonio Sávio Nastureles e que negavam provimento nesta parte. O conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite abriu a primeira divergência para dar provimento parcial para reduzir a multa proporcional a 75% e cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória. O conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles abriu segunda divergência para negar provimento ao recurso, tendo sido acompanhado pelo conselheiro Antonio Sávio Nastureles. Decidida em primeira votação, por voto de qualidade, o questionamento relativo à exigência fiscal, foi necessária a segunda votação para decidir sobre a aplicação da multa, posto que suscitadas três teses. Em segunda votação, os conselheiros Wesley Rocha, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Ana Carolina da Silva Barbosa acompanharam a primeira divergência, restando vencidos os conselheiros Marcelo de Sousa

Sáteles e Antonio Sávio Nastureles. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

Sala de Sessões, em 6 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Antonio Savio Nastureles – Presidente

*Assinado Digitalmente*

Cleber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 6488/6547) interposto por CASA DOS VENTOS ENERGIAS RENOVÁVEIS S/A contra o Acórdão nº. 105-009.485 (e-fls. 6421/6473) proferido pela 7ª Turma da DRJ05, que negou provimento à Impugnação mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, os Autos de Infração (e-fls. 2/339) foram lavrados em 12/01/2022, para lançamento de ofício das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e às outras Entidades e Fundos (Terceiros), juros de mora (calculados até 01/2022), multa de ofício de 150% (passível de redução), bem como o lançamento de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória. A fiscalização justificou os lançamentos, conforme Relatório Fiscal (340/491), em razão da prática de Pejotização, que apontou como sendo um planejamento tributário abusivo, decorrente de atos simulatórios no intuito de fraudar a legislação previdenciária e tributária. A autoridade fiscal **não desconsiderou a existência das pessoas jurídicas contratadas**, apenas considerou que estas foram usadas para simular prestação de serviços por pessoa jurídica, dissimular os vínculos empregatícios com a Casa dos Ventos e, conseqüentemente, reduzir ilicitamente os tributos devidos à previdência social.

A multa de 150% foi aplicada pois se considerou a pejetização como conduta dolosa e fraudulenta. Foi ainda, aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a Casa dos Ventos preparou e apresentou folhas de pagamento deixando de relacionar todos os segurados empregados e contribuintes individuais “pejetizados” que lhe prestaram serviços.

Conforme Estatuto Social, a Casa dos Ventos tem como objetivo (i) a comercialização de energia elétrica gerada no mercado de livre negociação, incluindo a compra e venda, a importação e a exportação de energia elétrica, bem como a intermediação em quaisquer destas operações (ii) a implantação, administração e operação de centrais geradoras; (iii) o desenvolvimento de projetos, a prestação de serviços de consultoria e assessoria na negociação de projetos eólicos e outros serviços relacionados à geração de energias alternativas, obedecidas as normas legais e regulamentares aplicáveis a esse ramo de atividade; (iv) a participação, como sócia ou acionista, do capital de outras sociedades ou empreendimentos; (v) a fabricação de estruturas metálicas de medições eólicas destinadas a uso próprio e comercialização de terceiros; e (vi) a comercialização de produtos e equipamentos adquiridos de terceiros.

A Casa dos Ventos foi cientificada dos Autos de Infração por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 20/01/2022, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fl. 5704), e apresentou Impugnação (e-fls. 5714/5777), em 18/02/2022, bem sintetizado pela decisão de piso da seguinte forma:

#### DA IMPUGNAÇÃO.

Regularmente cientificado, o sujeito passivo apresentou contestação ao lançamento fiscal na qual articula os seus fundamentos de fato e de direito a seguir sintetizados.

#### PRELIMINARES.

##### **1. Dos Fatos.**

Após discorrer sobre os fundamentos da autuação, transcrevendo trechos dos Relatório Fiscal, salienta que das 32 (trinta e duas) pessoas jurídicas prestadoras de serviços arroladas na presente autuação: (a) 16 (dezesesseis) delas prestavam serviços de engenharia e congêneres à Impugnante; (b) 14 (quatorze) pessoas jurídicas prestadoras de serviços prestavam serviços nas áreas: jurídica, ambiental, comercializadora, de estruturação financeira, de controladoria e regulatória; todas essas atividades listadas como serviços de natureza intelectual, científica, artística ou cultural; nos termos do aludido artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que foram descaracterizadas pela Autoridade Fiscal pela presença de um suposto vínculo empregatício entre os sócios das PJ e a Impugnante. Relaciona as PJ citadas;

##### **2. Nulidade Material dos Autos de Infração por Erro de Premissa – Confusão da Autoridade Fiscal Quanto às Figuras da “Pejetização” e da Terceirização Trabalhista.**

Aduz que, ao longo do documento, a Autoridade Fiscal muda o tom adotado no início e parece confundir o fenômeno da “pejotização” com a terceirização trabalhista, visto que claramente se remete à Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (“ADPF”) nº 324, rel. Min. Luís Roberto Barroso, no bojo da qual a discussão foi única e exclusivamente em torno da (im)possibilidade de terceirização de atividades-fim, no sentido que, na terceirização trabalhista, existe efetivamente um vínculo empregatício do empregado terceirizado para com a empresa que exerce a terceirização, mas não em relação àquela empresa para a qual o serviço é prestado. Assim, nessa hipótese, existe um vínculo formal de trabalho, com os consequentes reflexos trabalhistas e tributários.

Conclui que se na pejotização a pessoa física constitui uma pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais, no caso da terceirização há um vínculo trabalhista do empregado para com aquela empresa que oferece a terceirização da atividade, mas o exercício das atividades laborais se dá no âmbito da empresa que contrata a terceirização.

Frisa que o Supremo Tribunal Federal (“STF”), ao apreciar a Ação Declaratória de Constitucionalidade (“ADC”) nº 66, rel. Min. Cármen Lúcia, assentou a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005 – portanto, validou a “pejotização” de serviços intelectuais no ordenamento jurídico brasileiro (Doc. 01).

Sustenta que a autoridade fiscal buscou apontar a ocorrência de uma pretensa “pejotização ilícita” por parte da Impugnante, por outro incorreu em um grave e insanável erro de premissa ao fundamentar os autos de infração e o Relatório Fiscal no instituto jurídico da terceirização, inclusive mencionando o julgamento ocorrido no âmbito do STF.

Entende que a Autoridade Fiscal incorreu em grave erro de premissa que maculou a fundamentação dispendida ao longo do Relatório Fiscal, visto que confundiu os institutos jurídicos da “pejotização” e da terceirização trabalhista, o que configura nulidade material.

Ante o exposto, requer, ab initio, que seja reconhecida a nulidade material dos autos de infração ora debatidos, por erro de fundamentação e consequente violação ao artigo 142, do CTN, por força da confusão entre os institutos jurídicos da “pejotização” e da terceirização trabalhista.

### **3. Nulidade Material dos Autos de Infração por Erro de Premissa – Confusão da Autoridade Fiscal quanto às Figuras de Empregado e Prestadores de Serviços | Erro por Sujeição Passiva.**

A Autoridade Fiscal confunde as figuras das pessoas jurídicas prestadoras de serviço à Impugnante e os seus empregados, fazendo crer que a menção genérica de “colaboradores”, feita pela empresa em suas mídias sociais ou canais, seria mais uma prova ou indício de que essas pessoas jurídicas prestadoras de serviço teriam, bem na verdade, seus sócios como empregados da Impugnante.

Conclui que houve claro erro de premissa aqui mencionado que macula o lançamento combatido, eivando a sujeição passiva desta exação fiscal, nos termos do já citado 142 do CTN. Deste modo, requer seja reconhecida a nulidade material dos autos de infração ora debatidos, por erro de fundamentação e consequente violação ao aludido artigo 142, do CTN, por força da confusão entre as figuras de empregados e prestadores de serviço.

#### **4. Nulidade Material dos Autos de Infração – Erro na Apuração da Base de Cálculo.**

Insurge-se contra a base de calculada apurada pelo Fisco, que considerou todos os valores pagos pela Impugnante às pessoas jurídicas (“PJ”) prestadoras de serviços como remunerações daquelas pessoas que a Fiscalização erroneamente tratou como empregados.

Assevera que a postura adotada no Relatório Fiscal de se ignorarem os valores de contribuições previdenciárias porventura recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços contratadas pela Impugnante apenas demonstra a violação frontal ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, posto que a Autoridade Fiscal não exerceu sua “atividade plenamente vinculada” de forma a alcançar a correta base de cálculo dos tributos que entendia devidos.

Caso assim não se entenda, o que se alega apenas ad argumentandum, requer ao menos o abatimento dos referidos valores do montante constituído contra a Impugnante, ou ainda que o processo administrativo seja baixado em diligência, a fim de que a correta quantificação da base de cálculo possa ser alcançada.

#### **5. Incompetência da Receita Federal do Brasil para Tratamento de Questões Trabalhistas.**

Invoca o art. 39 da CLT e o art. 114, IX, da Constituição Federal para alegar incompetência da fiscalização para o reconhecimento de vínculo por ser competência privativa da Justiça do Trabalho.

#### **6. Necessidade de se Observar o Limite de 20 Salários-Mínimos das Bases de Cálculo das Contribuições Previdenciárias para Outras Entidades e Fundos**

Aduz que não foi observado o limite de 20 salários-mínimos da base de cálculo das contribuições de Terceiros, de acordo com o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, e, por essa razão, requer o cancelamento da autuação fiscal lavrada para a constituição das contribuições destinadas a terceiros por estar eivada de nulidade.

MÉRITO.

#### **7. Contexto do Termo “Pejotização” e a Decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66.**

Discorre sobre as contribuições patronais devidas à Previdência e sobre a definição da relação de emprego contida na CLT, elencando, em seguida, os requisitos caracterizadores da relação de emprego adotados pela doutrina.

Defende a licitude da terceirização trabalhista, e aponta como fundamentos a Reforma Trabalhista (Lei 13.467/17), o artigo 4º-A, §2º, da Lei 6.019/74, e o julgamento conduzido pelo STF no ADPF 324 e no RE 958.252, que fixou a tese jurídica do tema 725 da repercussão geral.

Inferre que, nos termos do art. 444 da CLT, é livre a estipulação das partes interessada nas relações de trabalho para trabalhadores hipersuficientes com escolaridade de nível superior e remuneração igual ou superior a duas vezes o teto de benefícios no Regime Geral de Previdência Social.

Invoca a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, rel. Min. Cármen Lúcia, que assentou a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, no entendimento de que tal julgamento validou a “pejotização” de serviços intelectuais no ordenamento jurídico brasileiro.

Cita decisão do STF, AgR-Rcl nº 47.483, que consignou a licitude do uso da “pejotização” para a contratação de profissionais que exercem atividades intelectuais (no caso concreto médicos) e são considerados hipersuficientes, isto é, com altos salários e nível superior de escolaridade. Ainda, consignado que a “pejotização” só poderia ser “[desconsiderada] caso [fosse] utilizada para camuflar relação de emprego”.

Traz jurisprudência do tribunal administrativo que afastou a cobrança previdenciária de valores pagos a empresas de engenharia pela falta de demonstração inequívoca dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

Requer a necessidade de cancelamento integral dos autos de infração lavrados contra a Impugnante, pois não restou caracterizado o vínculo empregatício, bem como os profissionais prestadores de serviço são figuras hipersuficientes, nos termos do quanto evidenciado pela 1ª Turma do STF no recentíssimo julgamento da AgR-Rcl nº 47.483.

#### **8. Validade dos Procedimentos Empreendidos pela Impugnante à Luz da Legislação Brasileira.**

Atribui ao caso concreto a “pejotização” albergada pelo artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, reafirmando que, conforme constata a autoridade fiscal, os serviços prestados à Impugnante pelas empresas são essencialmente de natureza intelectual e científica, posto que eram associados a colaboradores das áreas de engenharia, jurídico, administração, regulação, gerência etc.

Revisita nesse tópico questões como a figura do trabalhador hipersuficiente, que foi inserida no contexto da Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467/2017), e rechaça a tese de que obrigou as pessoas físicas listadas no RF a constituírem sociedades empresárias tendo o cenário da “pejotização”. Justifica afirmando que as PJ em sua grande parte prestavam serviços a outras pessoas jurídicas, além da Impugnante.

Pontua que questões como pagamento no quinto dia útil, citações de trabalhadores em redes sociais ou e-mail não denotam ilicitude nas ações e tampouco desconfiguram decisões do STF, frisando a livre iniciativa negocial e a hipersuficiência dos prestadores de serviços envolvidos, quer seja pelo alto nível de escolaridade, quer seja pelos valores dos serviços prestados.

## **9. Ausência dos Pressupostos da Relação de Emprego.**

### **9.1. Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviço de Engenharia e Congêneres <sup>1</sup>**

Ressalta que das 32 (trinta e duas) PJ arroladas pela Autoridade Fiscal, 16 (dezesesseis) delas prestavam serviços de engenharia e congêneres à Impugnante, atividade científica e intelectual (em sua gênese), nos termos do aludido artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que foram supostamente descaracterizadas pela Autoridade Fiscal.

Refuta um suposto vínculo empregatício entre o sócio da PJ prestadora de serviço e a Impugnante, vez não restaram caracterizados os requisitos dispostos na CLT, são eles: (i) pessoalidade; (ii) não eventualidade (continuidade/habitualidade); (iii) subordinação jurídica; e (iv) onerosidade.

Não há subordinação jurídica, pois, conforme se depreende do próprio contexto da atividade intelectual de engenharia, cada engenheiro possuía autonomia para elaborar e cuidar dos seus projetos, a medida do quanto lhes fora contratado e pactuado pela Impugnante.

Acrescenta que as 16 (dezesesseis) PJ que prestavam serviço de engenharia e congêneres arroladas possuíam sede de empresa em outro endereço diferente do endereço da Impugnante, além de também possuírem majoritariamente outros sócios. Cita como exemplo as PJ NAKAZAWA SERV. ADM. LTDA.; VALENTE CAMPOS PH ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.; e GPS ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.

Afasta a presença da pessoalidade na medida em que demonstra que as PJ prestavam serviço a outras empresas, quer seja do grupo a qual pertence à

---

<sup>1</sup> (i) H&C SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 29.208.892/0001- 00; (ii) ISSAMATTOS SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 24.313.198/0001-21; (iii) CALDAS SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 24.333.480/0001-70; (iv) L&B SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 24.313.888/0001-80; (v) NAKAZAWA SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 24.204.031/0001-22; (vi) VALENTE CAMPOS PH ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME 27.567.159/0001- 49; (vii) LESBOASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME 27.567.143/0001-36; (viii) VLM PROJETOS LTDA, CNPJ/ME 21.245.838/0001-15; (ix) GPS ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME 22.806.553/0001-79; (x) FNAOMI GESTAO LTDA, CNPJ/ME 24.929.442/0001-85; (xi) SMART Z ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME 19.814.454/0001-24; (xii) CEVI LIMA ENERGIAS RENOVAVEIS LTDA, CNPJ/ME 23.239.912/0001-16; (xiii) F Z CONSULTORIA TECNICA LTDA, CNPJ/ME 21.556.982/0001-72; (xiv) GRM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 18.275.672/0001-75; (xv) LENILDO LUIZ DE MELO & CIA LTDA, CNPJ/ME 28.240.468/0001-72; (xvi) H & F SIMULATION; CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA, CNPJ/ME 13.101.248/0001-90”.

Impugnante, quer seja, a outras empresas terceiras. Junta tabela e notas fiscais por amostragem (Doc. 03).

Insurge-se ante a acusação fiscal cujo argumento se funde no fato de que as empresas teriam sido constituídas apenas para prestação de serviços à Impugnante e que as pessoas físicas teriam sido impelidas a constituir pessoa jurídica para participar de suposto arranjo proposto pela interessada.

Para provar que as empresas foram constituídas antes do período autuado, cita que a empresa FNAOMI GESTÃO LTDA., CNPJ/ME 24.929.442/0001-85, que foi constituída em 27/01/2015 (Doc. 06); SMART Z ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA., CNPJ/ME 19.814.454/0001-24, que foi constituída em 28/02/2014 (Doc. 07); GRM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 18.275.672/0001-75, que foi constituída em 10/06/2013 (Doc. 08).

Arremata ressaltando a hipersuficiência dos trabalhadores e a liberdade contratual.

## **9.2. Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços Jurídicos, Regulatórios, Estruturação Financeira, Administrativos, Ambiental e Outros.<sup>2</sup>**

Cita que das 32 (trinta e duas) PJ arroladas pela Autoridade Fiscal, 14 (quatorze) PJ prestavam serviços nas áreas: jurídica, ambiental, comercializadora, de estruturação financeira, controladoria e regulatória; atividades essas científicas e intelectuais, nos termos do aludido artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que foram supostamente descaracterizadas pela Autoridade Fiscal.

No tocante à participação de outros sócios no quadro societário das empresas, cita a pessoa jurídica Benevides & Oliveira Serviços de Cobrança Ltda.

Quanto à data de constituição anterior ao período da autuação, aponta as empresas LLC ENERGIA E SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 24.296.593/0001-43, que foi constituída em 02/03/2016 (Doc. 09), SCM MANUTENCAO EM EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS LTDA - ME, CNPJ/ME nº 12.978.302/0001-18, que foi constituída em 08/11/2010 (Doc. 10), ITH CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA., CNPJ/ME nº 23.093.627/0001-30, que foi constituída em 19/08/2015 (Doc. 11), CAVERSAN E PASCOAL SERVICOS

<sup>2</sup> (i) ASSISLIMA SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 24.273.066/0001-13; (ii) LLC ENERGIA E SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 24.296.593/0001-43; (iii) SCM MANUTENÇÃO EM EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS LTDA - ME, CNPJ/ME nº 12.978.302/0001-18; (iv) PMAP CONSULTORIA LTDA., CNPJ/ME nº 28.679.110/0001-40; (v) SE CONTRATO POR INTERMÉDIO DA PJ FENERGY SERVICOS LTDA., CNPJ/ME nº 21.112.582/0001-78; (vi) JVC SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA.; (vii) MAULERM SERVIÇOS LTDA., CNPJ/ME nº 21.576.925/0001-55; (viii) WARMI SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 27.486.779/0001-53; (xix) DANIEL MONTEIRO ALVES – ME (M & M SERVICOS ADMINISTRATIVOS), CNPJ/ME nº 13.974.896/0001-51; (x) J I CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME nº 28.080.958/0001-59; (xi) ITH CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA, CNPJ/ME nº 23.093.627/0001-30; (xii) BENEVIDES & OLIVEIRA SERVICOS DE COBRANCA LTDA, CNPJ/ME nº 14.744.067/0001-45; (xiii) CAVERSAN E PASCOAL SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 19.231.017/0001-88 e (xiv) LEISA SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 14.083.689/0001-70.

ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ 19.231.017/0001-8, que foi constituída em 08/11/2013 (Doc. 12).

Para evidenciar a hipersuficiência da trabalhadora ELISA PASCOAL DOS SANTOS CAVERSAN, transcreve passagem do relato fiscal onde consta a remuneração de R\$ 40 mil mensais.

Os demais argumentos apresentados são os mesmos dispostos no tópico anterior.

#### **10. Opção Legal e Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade das PJ Prestadoras de Serviço.**

Destaca que não cabe ao Fisco limitar a autonomia da vontade e liberdade de iniciativa dos contribuintes que visam a melhor forma de gerir seus negócios. Neste caso concreto, é nítido que a organização da Impugnante e das PJ prestadoras de serviços se deu nos estritos interesses negociais das partes, na forma do declarado constitucional pelo Pretório Excelso, na ADC nº 66, como dito alhures.

Parte das premissas da liberdade contratual, da liberdade de exercício da atividade econômica e da autonomia da vontade das partes contratantes, conjugando com os princípios da livre iniciativa e o da garantia à propriedade privada, dispostos no artigo 170 da Constituição Federal, para concluir que o planejamento tributário é legítimo quando se vale de meios não vedados expressamente em lei para produzir o efeito da economia fiscal.

Conclui que (i) seja pelo fato de que o desenho ora analisado foi feito em estrita observância aos posicionamentos do Supremo Tribunal Federal e ao artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, e segundo os interesses negociais das partes (Impugnante e PJ prestadoras de serviços), (ii) seja por se tratar de uma opção legal e/ou um planejamento estratégico lícito, deve esta C. Turma Julgadora reconhecer a legalidade do cenário e, conseqüentemente, a necessidade de cancelamento integral dos autos de infração.

#### **11. Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços de Diretoria e Conselheiros Consideradas Indevidamente Contribuintes Individuais.<sup>3</sup>**

Insurge-se ante à constatação fiscal que configurou a prestação de serviço das pessoas jurídicas junto à diretoria e ao conselho da Impugnante na figura de “diretores não empregados”, para fins de recolhimento da contribuição previdenciária, sujeitas à Cota Patronal na alíquota de 20%.

Refere o multicitado artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, fazendo alusão ao julgamento não concluso da Ação Direita de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 2.446 pelo STF que discute a constitucionalidade da “norma geral antielisão”, voltada a combater planejamentos tributários tidos como abusivos pelas Autoridades Fiscais. Cita posicionamento jurídico de ilustres ministros da Suprema

<sup>3</sup> MAGALHAES & ELOY CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA, CNPJ/ME nº 05.009.619/0001-80 e Dupin Contabilidade S/S, CNPJ/ME nº 14.061.657/0001-73.

Corte, para concluir que a conduta das PJ prestadoras de serviço aqui analisadas se amolda exatamente ao quanto exposto e versado pela Min. Cármen Lúcia em seu voto na ADI nº 2.446 e pelo Min. Alexandre de Moraes em seu voto no AgR-Rcl nº 47.483, isto é, as PJ buscaram, dentro dos parâmetros legais da legislação que lhes era imposta, uma organização para fins de elisão fiscal coerente com a norma em vigor.

## **12. Impossibilidade de Aplicação da Multa de Ofício Qualificada**

Requer cancelamento da multa qualificada, uma vez que é clara, na situação em apreço, a inexistência de dolo ou qualquer uma das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Expõe que a Autoridade Fiscal, embora tenha indicado textualmente as hipóteses retratadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/61, não apontou quais foram os atos praticados pelas partes que justificariam a aplicação da multa qualificada. Da análise do item 46 do RF (fls. 482 a 484 dos autos), que trata da aplicação da multa qualificada no presente caso, a Fiscalização se limita a reproduzir suas conclusões quanto à análise dos fatos que, segundo sua visão, sustentam exigência fiscal em foco.

Sustenta que a Autoridade Fiscal não trouxe uma conduta concreta sequer da Impugnante que respaldaria a sua decisão de aplicar-lhe a multa de ofício qualificada, tampouco indicou qual a razão de tal aplicação (subsunção dos fatos à norma), pautando-se exclusivamente em juízo próprio quanto à intenção das empresas envolvidas, o que não é suficiente.

Cita jurisprudência e doutrina.

Entende que não dissimulou, não simulou, não perpetrou fraude, não ocultou fatos geradores de tributos, e não quis sonegar tributo, isso porque (i) levou a registro todos os atos societários relacionados à operação; (ii) apresentou todas as informações ao Fisco Federal, por meio das declarações e obrigações acessórias; (iii) adotou voluntariamente medidas que aumentam a transparência de seus atos; (iv) prestou todos os esclarecimentos requeridos pela Fiscalização; e (v) ofereceu à Autoridade Fiscal todos os documentos necessários à investigação.

Conclui que não restou comprovada qualquer prática dolosa por parte da Impugnante ou das PJ prestadoras de serviços, ou seja, não houve fraude, sonegação ou conluio nos termos em que prescritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, necessários à imposição da multa qualificada no presente caso, o que denota a total improcedência do lançamento fiscal nesse tocante.

## **13. Ad Argumentandum – Erro na Interpretação da Legislação Fiscal.**

Cita doutrina e jurisprudência administrativa no sentido de que a interpretação equivocada da legislação tributária não é suficiente para que seja atribuída à contribuinte a conduta dolosa ou fraudulenta.

## **14. Ad Argumentandum – Vedação ao Confisco.**

Pelo seu caráter confiscatório, postula que a multa qualificada aplicada à Impugnante deve ser cancelada por essa C. Delegacia de Julgamento, ou, ao menos, reduzida para 75% do valor do tributo supostamente devido.

Outrossim, caso assim não se entenda, tendo em vista que a inconstitucionalidade da multa qualificada no patamar de 150%, em razão da acusação fiscal de sonegação, fraude ou conluio, prevista no § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ser objeto de julgamento em sede de Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 736.090. Assim requer que esta C. Turma Julgadora ao menos determine o sobrestamento deste processo administrativo, nos termos do artigo 1.037 do Código de Processo Civil.

#### **15. Impossibilidade de Exigência da Multa de Ofício em caso de Dúvida.**

Suscita que caso venha a se decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Assim, com base no art. 112 do CTN, caso reste inequívoca a presença da dúvida no caso em foco, requer que essa C. Turma Julgadora reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência quanto à multa de ofício aplicada nos presentes autos.

#### **16. PEDIDOS.**

Ante o exposto, requer-se a essa C. Delegacia de Julgamento, primeiramente, o reconhecimento da nulidade material dos autos de infração ora combatidos, em razão das preliminares aventadas. Caso assim não se entenda, o que se alega apenas a título argumentativo, pugna-se ao menos para que as contribuições previdenciárias por ventura recolhidas pelas PJ prestadoras de serviços sejam abatidas (compensadas) do montante supostamente devido, seja no presente momento, seja em diligência fiscal a ser realizada, conforme autorizado pela jurisprudência do E. CARF.

No mérito, requer-se o reconhecimento da improcedência integral dos autos de infração lavrados contra a Impugnante, em razão do alinhamento do cenário em apreço ao artigo 129, da Lei nº 11.196/2005 e à decisão prolatada pelo STF nos autos da ADC nº 66, rel. Min. Cármen Lúcia.

Ad argumentandum, caso essa C. DRJ entenda por não exonerar integralmente o crédito tributário ora controlado, requer-se ao menos o acolhimento da preliminar aventada, para (i) ou se cancelar o auto de infração das contribuições destinadas para outras entidades e fundos, (ii) ou ao menos para que o referido AI tenha sua base de cálculo reduzida para 20 salários-mínimos, com os consequentes reflexos nas multas e acréscimos imputados.

Subsidiariamente, caso referidas questões restem superadas, pugna-se ao menos para que a multa de ofício seja reestabelecida ao seu patamar básico (75%), ante a inexistência de causas que permitam sua qualificação.

Por fim, protesta-se por todos os meios de prova em direito admitidos para comprovar a lisura dos atos praticados pela Impugnante, com objetivo de dismantelar por completo o presente lançamento fiscal.

Em 01/11/2022, os autos foram a julgamento e foi proferido o Acórdão nº. 105-009.485 (e-fls. 6421/6473), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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

A Autoridade Lançadora 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.

CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE FIM. LEI Nº 13.429/2017. POSSIBILIDADE.

Ainda que seja lícita a terceirização da atividade-fim, após o advento da Lei nº 13.429/2017, não se impede o reconhecimento do vínculo de emprego entre os trabalhadores da empresa terceirizada (prestadora) e a empresa tomadora, desde que haja a comprovação dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. LEI Nº 11.196/2005. POSSIBILIDADE.

Nos termos da Lei, 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, sujeita-se tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas. No entanto, o dispositivo legal em questão se refere a serviços intelectuais prestados por pessoas jurídicas, e o que se verificou, de fato, foi que os pagamentos feitos pela autuada não tinham relação com os supostos serviços prestados pelas pessoas jurídicas pois visavam, na verdade, remunerar serviços prestados decorrentes de relação de emprego caracterizada no procedimento fiscal.

DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS.

A constatação de atos simulados deu nova qualificação fiscal ao negócio jurídico, retirando-lhe os efeitos próprios do ato aparente (contratação de pessoas

jurídicas) para atribuir-lhe os efeitos próprios do negócio jurídico real (caracterização dos sócios das pessoas jurídicas como segurados empregados da tomadora de serviços). A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder inerente à própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições devidas a terceiros incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE DE VINTE SALÁRIOS-MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE. PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE VINCULAÇÃO DO SALÁRIO-MÍNIMO A QUALQUER FIM. PARÁGRAFO ACÉFALO. NOVA ORDEM JURÍDICA.

A limitação da base de cálculo da Contribuição de Terceiros (outras entidades e fundos) a vinte salários-mínimos era uma sistemática consoante a ordem jurídica anterior à fundada pela Constituição de 1988. A atual ordem jurídica veda expressamente a vinculação do salário-mínimo para qualquer fim, sem margens para ser excepcionada por um parágrafo acéfalo, sem caput, pinçado de norma anterior a 1988 que, além de contrariar técnica legislativa, não possui densidade jurídica suficiente para alterar normas constitucionais como a citada vedação de vinculação do salário mínimo para qualquer fim.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2016 a 31/12/2018

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade quando o auto de infração é lavrado com observância às formalidades legais e de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, com apresentação de adequada motivação fática e jurídica.

INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco evidenciam a intenção dolosa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante da contribuição devida, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, cabe a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa tão somente a aplicação da penalidade pecuniária, nos moldes da legislação que a instituiu, sendo defeso ao órgão do contencioso administrativo se manifestar sobre inconstitucionalidade de lei, posto se tratar de matéria que se encontra inserida na competência exclusiva dos membros do Poder Judiciário.

ARTIGO 112 DO CTN. DECISÃO POR MAIORIA. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 112 do CTN tem por pressuposto de incidência a presença de dúvidas de natureza fática acerca da infração praticada pelo contribuinte, o que não se verifica no caso concreto. Deliberações de turma tomadas por maioria não caracterizam a dúvida referida no art. 112 do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 DOCTRINA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ATIVIDADE VINCULANTE.

Textos doutrinários não podem ser opostos aos ditames das disposições legais em face da vinculação da atividade fiscal.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITO ENTRE AS PARTES.

As decisões judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. COMPETÊNCIA.

Os auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil têm competência para reconhecer vínculo empregatício para fins de fiscalização e lançamento de contribuições sociais previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Casa dos Ventos foi cientificada do resultado do julgamento em 06/12/2022, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fls. 6485) e em 04/01/2023, apresentou o Recurso Voluntário, reiterando os argumentos apresentados em sua Impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 6609/6733), sustentando:

- a) Improcedência das preliminares de nulidade;
- b) Competência da fiscalização para reconhecer vínculo empregatício e efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias devidas;

- c) O art. 129 da Lei 11.196/05 deve ser afastado quando for constatado tratar-se de típica relação de emprego;
- d) Restou configurada a relação de emprego, pois verificados os elementos caracterizadores: (i) a pessoalidade; (ii) alteridade, o empregado presta serviços por conta alheia sem assunção de risco e (iii) não eventualidade, (iv) onerosidade e (v) subordinação;
- e) A fiscalização analisou individualizadamente cada uma das relações;
- f) Também no caso de remuneração de diretores e conselheiros, a Casa dos Ventos teria infringido a legislação previdenciária, pois eles não poderiam ter sido contratados por meio de pessoas jurídicas;
- g) Necessidade de manutenção da multa qualificada;
- h) A inexistência de erro na base de cálculo para contribuições de terceiros.

Os autos foram remetidos para julgamento perante o CARF.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira, Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, dele se toma conhecimento.

### 2. Preliminares: Nulidades do lançamento

A recorrente sustenta em seu Recurso Voluntário, assim como arguido na Impugnação, que o lançamento seria nulo em razão de:

- a) **Nulidade material por erro de premissa, pois teria a autoridade fiscal confundido as figuras da pejetização e da terceirização trabalhista:** sustenta que apesar de iniciar o Relatório Fiscal indicando que a autuação se fundava no uso de pejetização objetivando a redução ilícita de contribuições previdenciárias, a autoridade fiscal segue mencionando a decisão na ADPF nº. 324, que teve por discussão a possibilidade de terceirização de atividades-fim. Afirma tratar-se de casos diversos: na pejetização a pessoa física constitui uma pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais, prática validada pelo STF no julgamento da ADC nº. 66, que julgou constitucional o art. 129, da Lei nº. 11.196/2005; e na terceirização há um vínculo trabalhista do empregado para com aquela empresa que oferece a atividade de terceirização da atividade, mas o exercício das atividades

laborais se dá no âmbito da empresa que contrata a terceirização. Alega que a autoridade lançadora não teria motivado de forma devida a materialidade do ato praticado e a correspondência do motivo existente com o motivo previsto em lei. Por esta razão, o lançamento teria afrontado o art. 142 do CTN e estaria eivado de nulidade material;

b) **Nulidade material por erro de premissa/erro por sujeição passiva, pois a autoridade fiscal teria se confundido quanto às figuras de empregado e prestadores de serviço:** sustenta que a autoridade fiscal teria confundido as figuras das pessoas jurídicas prestadoras de serviço e seus empregados, fazendo crer que a menção genérica de “colaboradores”, feita pela empresa em suas mídias sociais ou canais, seria uma prova ou indício de que os sócios das pessoas jurídicas seriam empregados da recorrente. Alega que o termo colaboradores não tem o condão de caracterizar uma relação trabalhista. Por esta razão, o lançamento teria afrontado o art. 142 do CTN e estaria eivado de nulidade material ;

c) **Incompetência da RFB para tratamento de questões trabalhistas:** Sustenta, a recorrente, que a autoridade fiscal pretendeu desconsiderar a existência das pessoas jurídicas prestadoras de serviços para estabelecer vínculos empregatícios para com as pessoas físicas que constituíram as sociedades empresárias, em flagrante ofensa à CLT, que reserva à justiça do Trabalho a competência para decidir acerca da existência de relações de emprego. Por esta razão, o lançamento teria afrontado o princípio da legalidade e estaria eivado de nulidade material

d) **Inobservância do limite de 20 salários-mínimos das bases de cálculo,** o que levaria a ofensa ao art. 142 do CTN.

O lançamento tributário nos termos do art. 142<sup>4</sup> do CTN, como ato administrativo decorrente de uma atividade vinculada da administração fiscal, deve se pautar pela estrita observância da legislação de regência, e tem por objetivo verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, bem como demonstrar o cálculo do montante de tributo devido, identificando o sujeito passivo e aplicando a penalidade quando cabível. Os artigos 10 e 11 do Decreto nº. 70.235/72 também apresentam os requisitos necessários do Auto de Infração. *Verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

<sup>4</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A nulidade do lançamento, por sua vez, deverá ser reconhecida quando for verificada a inobservância da legislação ou a falta de qualquer dos requisitos constitutivos, visto que estes vícios levam ao cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos acrescidos)

Da simples leitura do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, verificam-se todos os requisitos previstos legalmente para conferir legitimidade ao lançamento.

No que diz respeito à motivação e as premissas adotadas pela fiscalização, elas foram demonstradas no decorrer do Relatório Fiscal que apresentou os fatos que justificaram a autuação de forma bastante detalhada, procurando fundar-se em documentos colhidos, de modo que ficou garantido à recorrente a apresentação de defesa ampla e reveladora da compreensão precisa dos fatos e fundamentos legais que justificaram a autuação. Assim como destacado pela

decisão de piso, *não se verifica ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência da autuação e oportunidade para o contraditório e a ampla defesa, tendo sido os autos de infração lavrados com todos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 (PAF).*(e-fls. 6443)

Ademais, entendo que os argumentos apresentados como preliminares (itens a e b, acima destacados) de nulidade se confundem com o mérito e serão analisados oportunamente.

A recorrente ainda alega que os autos de infração seriam nulos, por ofensa ao princípio da legalidade, em razão da invasão da competência da Justiça do Trabalho (item c). Sustenta que, no caso concreto, é necessário o enfrentamento de matéria complexa e que extrapola a mera constatação dos fatos, de modo que a autoridade fiscal não possuiria atribuição para exercer poder de polícia e nem mesmo a autoridade fiscal trabalhista teria a competência para reconhecer tais vínculos, apenas o poder judiciário.

O questionamento já foi objeto de Ação por Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº. 647, onde se sustentou que seriam inconstitucionais as decisões das Delegacias da Receita Federal e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que teriam declarado a existência de vínculos empregatícios para efeito de autuações fiscais de empresas e o reconhecimento de débitos previdenciários. Contudo, tal ação deixou de ser conhecida, por não ter sido verificado descumprimento de preceito fundamental, e em razão da controvérsia se relacionar ao art. 116, parágrafo único, e dos arts. 142 e 149, IX, da Lei 5.172/1966; do art. 33 da Lei 8.212/1991; dos arts. 3º, 4º e 9º do Decreto-lei 5.452/1943; e do art. 6º, I, da Lei 10.593/2002.

Como bem destacado pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, no Acórdão nº. 2202-009.607:

De acordo com o § 2º do art. 229 do RPS, “[s]e o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.” Além disso, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade veio a ser recentemente chancelada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsidere situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

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

**No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como segurado obrigatório, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.” Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.** (grifos acrescidos)

A jurisprudência deste Eg. Conselho<sup>5</sup> tem se manifestado no sentido de que a fiscalização não só tem o poder, mas tem o dever desconsiderar negócios jurídicos que sirvam para dissimular reais relações jurídicas. Este é o entendimento adotado também por esta turma, como ilustra o PTA nº. 15504.725051/2015-39 (MI Montreal Informática S.A., relatoria Conselheiro Wesley Rocha). Entretanto, como bem destacou o Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, no Acórdão nº. 2402-005.696, *a descaracterização do vínculo pactuado é uma medida extrema, que, como tal, deve estar amparada em indubitável conjunto probatório*. Sendo assim, entendo que deverão ser analisados no caso concreto as provas apresentadas pela fiscalização.

Diante do exposto, rejeito as preliminares.

No que diz respeito ao argumento de que as contribuições devidas a Terceiros deveriam se limitar a 20 salários-mínimos das bases de cálculo, em decorrência da aplicação do parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81 (item d), entendo que não assiste razão à recorrente.

A discussão sobre a não revogação do parágrafo único do art. 4º da Lei nº. 6.950/1981 foi julgada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de julgamento dos Recursos Especiais nº 1.898.532 e nº 1.905.870 (Tema 1079), na sistemática de tema repetitivo, tendo sido firmada a seguinte tese:

- i) o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias;
- ii) especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo-o em 20 vezes o maior salário-mínimo vigente; e

<sup>5</sup> Acórdão nº 3303-006.137, sessão de 21/05/2019; Acórdão nº 2401-007.105, sessão de 05/11/2019; Acórdão nº 2402-006.976, sessão de 13/02/2019; Acórdão nº 2202-005.260, sessão de 05/06/2019; Acórdão nº 2202-005.189, sessão de 08/05/2019.

iii) o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias;

iv) portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários. Portanto, vê-se que a tese firmada foi desfavorável ao defendido pela recorrente. Ressalte-se que, por força do que dispõe o artigo 98<sup>6</sup> e 99<sup>7</sup> do RICARF, há a vedação aos membros das turmas de julgamento do CARF de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Esta possibilidade se restringe, dentre outras, às decisões definitivas de mérito proferidas do Supremo Tribunal Federal (STF) ou pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recursos com repercussão geral ou repetitivos.

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento.

### 3. Mérito

Como relatado, a autoridade lançadora considerou que 32 (trinta e dois) contratos firmados pela Recorrente com outras pessoas jurídicas para a prestação de serviços, durante o período fiscalizado, configuravam, na realidade, relações empregatícias com pessoa jurídica interposta (“pejotização”), *com exclusiva finalidade de burlar a legislação tributária, previdenciária e trabalhista, e reduzir, ilicitamente, as contribuições previdenciárias devidas, impostos e demais encargos sociais incidentes* (e-fls. 340). Os motivos que justificaram essa reclassificação constam

<sup>6</sup> Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - Fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

<sup>7</sup> Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

resumidos no parágrafo 6.6 do relatório fiscal (e-fls.349 e ss), transcrito abaixo:

6.6. De fato, a constatação inicial de que a Casa dos Ventos se utiliza dessa prática de contratar formalmente pessoas jurídicas para cortar vínculos de emprego adveio, dentre outros, de fatos a seguir identificados que, de forma geral, evidenciam a prática da “pejotização” na dinâmica e estrutura da empresa nos exercícios em exame. Vejamos:

a) Em suas mídias e redes sociais mantidas na Rede Mundial de Computadores – Internet, a própria empresa apresenta os profissionais contratados como seus colaboradores e estes também o fazem em suas próprias mídias sociais na Internet. A imprensa também assim os noticia em seus veículos de comunicação na versão digital expressando a forma como eles se apresentam;

l) Em vários contratos, havia cláusula nomeando o suposto sócio da empresa contratada como o profissional indicado para a prestação de serviços e que ele ficava obrigado a dedicação exclusiva à contratante em horário integral, isso antes da entrada em vigor da Lei 13.467 (20/11/2017);

m) O objeto social das supostas empresas contratadas eram o mesmo e basicamente: “atividades de serviços combinados de escritório e apoio administrativo – CNAE 8211-3/00”;

n) Quase a totalidade das supostas pessoas jurídicas constituídas para a prestação de serviços eram optantes pelo Simples Nacional, cuja finalidade era reduzir os tributos que seriam devidos se incidentes sobre a folha de pagamento e naquelas não optantes, o pró-labore era, geralmente, ínfimo. A Lei Complementar nº 123, de 2006, estabelece, em seu art. 3º, § 4º, Inciso XI, que é vedado a opção para empresas cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade, isto é, estão irregularmente como optantes pelo Simples Nacional;

o) A grande maioria das pessoas jurídicas contratadas tem sua sede registrada no mesmo endereço residencial do titular/sócio (apartamento, casa, conj. habitacional etc.) ou na sede do responsável pelo envio de declarações à Receita Federal. Nove das supostas empresas tinham/têm sede no mesmo endereço que pertencia a um escritório de prestação de serviços contábeis. Algumas delas foram baixadas após o encerramento do período de prestação dos serviços a Casa Dos Ventos e existiram formalmente apenas durante a prestação de serviços;

p) Os contratos estabelecem uma remuneração mensal uniforme por todo o período com cláusula de reajuste anual;

q) Identificamos a existência de procurações públicas emitidas pela Casa dos Ventos por meio do seu Diretor-Presidente, nas quais eram outorgados amplos poderes a pessoas físicas titulares/sócias de PJs contratadas para representá-las nos mais diversos negócios da empresa e perante órgãos e repartições públicas, inclusive autorizações para adquirir bens imóveis;

r) Os serviços executados não eram idealizados e assumidos pelas pessoas jurídicas, mas tão somente pelas pessoas físicas, uma vez que essas PJ tinham caráter meramente formal e nenhuma consistência fática, servindo unicamente para cortar a relação empregatícia existente e, mediante, fraude, reduzir os tributos devidos;

s) Em vídeos publicados no canal oficial da Casa dos Ventos na plataforma YouTube na Internet, vários colaboradores declaram que nela trabalham.

O relatório fiscal analisa cada uma das contratações de forma a demonstrar a presença de elementos fático-jurídicos da relação empregatícia. Mas ressaltou que a prática da pejetização era feita pela empresa levando em consideração os valores dos serviços envolvidos. Como se vê no trecho abaixo transcrito:

8.3. Nas 32 (trinta e duas) contratações que a Casa dos Ventos efetivou como sendo de natureza civil, todas possuem um valor mensal de remunerações dos serviços superior a R\$10 mil e média de aproximadamente de R\$32 mil, revelando que para a contratação de serviços especializados com remuneração elevada, a empresa se utilizava desta forma de contratação em detrimento das normas tributárias, previdenciárias e trabalhistas vigentes. (grifos acrescidos) (e-fls. 353)

É importante destacar que a fiscalização considerou que a prática da pejetização adotada pela empresa seria fraudulenta, levando à imposição de multa no montante de 150%, conforme conclui trecho abaixo

47.1. A Casa dos Ventos remunerou segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços como pessoas físicas conforme relatado neste Relatório Fiscal e não os relacionou em folhas de pagamento e tampouco os declarou à Receita Federal do Brasil por meio de GFIP. De fato, esses fatos geradores não foram considerados pela empresa uma vez que os serviços foram prestados com o véu de prestação de serviço de natureza civil, por intermédio de pessoas jurídicas formalmente constituídas. A prestação de serviços pelas pessoas físicas “pejetizadas” foi dissimulada, conforme relatado.

(...)

47.3. Portanto, por todo o exposto, não há como deixar de enquadrar os atos praticados como fraude uma vez que a contribuinte tentou, dolosamente, impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da contribuição social previdenciária, modificando as suas características essenciais por meio de contratação dos serviços com intermediação de pessoas jurídicas. A detecção dos atos somente foi possível através de auditoria minuciosa e individualizada em documentos e registros contábeis da Casa dos Ventos e de cada contratado.

47.4. O Inciso I do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, estabelece a aplicação de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de

falta de declaração e nos de declaração inexata. E o seu parágrafo primeiro determina que o percentual de multa de 75% será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

47.5. O art. 72 da Lei 4.502, de 1964, dispõe que “fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

47.6. Pelo exposto, constitui-se o crédito tributário previdenciário através de auto de infração referente às contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, com aplicação de multa de 150% sobre o tributo sonegado e com acréscimos de juros Selic.

A recorrente, por sua vez, sustenta a regularidade das contratações na forma de pessoas jurídicas. Afirma que das 32 (trinta e duas) empresas autuadas:

(a) 16 (dezesseis) delas prestavam serviços de engenharia e congêneres à Recorrente; (b) 14 (quatorze) delas prestavam serviços nas áreas: jurídica, ambiental, comercializadora, de estruturação financeira, de controladoria e regulatória, **todas** essas atividades listadas como serviços de **natureza intelectual, científica, artística ou cultural**, nos termos do aludido artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que foram descaracterizadas pela Autoridade Fiscal pela presença de um suposto vínculo empregatício entre os sócios das PJs e a Recorrente; e (c) o Fisco reconheceu os sócios de (fl. 340 dos autos) de duas PJs, quais sejam: MAGALHAES & ELOY CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA, CNPJ/ME nº 05.009.619/0001-80 e DUPIN CONTABILIDADE S/S, CNPJ/ME nº 14.061.657/0001-73, como diretores não empregados da Recorrente.

O tema da pejetização e da terceirização das atividades fim da empresa estão entre os temas mais relevantes na atualidade e as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), juntamente com as alterações na legislação trabalhista, evidenciam a transformação nas relações de trabalho no mercado brasileiro<sup>8</sup>.

Considerando o modelo de custeio da previdência social adotado pela Constituição Federal de 1988 e regulamentado pelas Leis nº 8.212/91 e nº 8.213/91, era de se esperar que esta transformação refletisse também na esfera previdenciária. O sistema de custeio previdenciário brasileiro está fundado na premissa de que o mercado de trabalho é composto, em grande medida, pelo trabalho subordinado ou autônomo formalizado, e as mudanças na relação da atividade laboral e a busca por menores encargos previdenciários parecem apontar para a necessidade de uma revisão legislativa do sistema, de modo a reequilibrá-lo. No que diz respeito à legislação trabalhista, contudo, tais mudanças já têm sido observadas há algumas décadas.

<sup>8</sup> ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio; FERREIRA, C.V.R. A proteção previdenciária dos empregadores e motoristas de plataformas digitais. *Revista brasileira de direito previdenciário*, v.1, p. 5-24, 2021.

A primeira grande alteração se deu com a edição do artigo 129 da Lei 11.196/05<sup>9</sup>, consolidada com o advento da Reforma Trabalhista e a alteração do art. 4º -A da Lei nº. 6.019/74<sup>10</sup>. O julgamento da ADPF 324 e do RE 958.252, que discutiam a licitude da terceirização das atividades precípuas da empresa tomadora do serviço pelo STF, assegurou às empresas o direito de se organizarem e de contratar outras empresas para a execução de quaisquer atividades a serem desempenhadas, inclusive suas atividades-fim. A tese firmada foi a seguinte:

Tema 725: É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

No julgamento da ADC nº. 66/DF, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº. 11.196/2005, e a relatora Ministra Cármen Lúcia, em seu voto, fez relevantes apontamentos sobre a necessidade de que seja assegurada *a 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*. Apontou ainda, que eventual conduta de maquiagem do contrato, deverá ser avaliada, *por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos*.

Muitas decisões da Justiça do Trabalho têm sido canceladas pelo STF após os julgamentos mencionados<sup>11</sup>. O teor das decisões proferidas pelo CARF também acompanhou as mudanças<sup>12</sup>, passando a avaliar, de forma mais detida, a presença dos requisitos caracterizadores da relação empregatícia.

Ao analisar a Reclamação nº. 60.620 proposta pela Tim, o Ministro Edson Fachin ponderou que os precedentes julgados pelo STF não se aplicavam a casos de pejetização. Contudo, a decisão foi objeto de agravo regimental ao qual foi dado provimento por maioria de votos. O Ministro Gilmar Mendes destacou:

<sup>9</sup> “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”.

<sup>10</sup> “Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução.

§ 1º A empresa prestadora de serviços contrata, remunera e dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores, ou subcontrata outras empresas para realização desses serviços.

§ 2º Não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante”.

<sup>11</sup> No voto proferido pelo Conselheiro Wesley Rocha (PTA nº. 15504.725051/2015-39) foi mencionado Repositório da FGV, que revelou que em 2023, 64% das reclamações foram julgadas procedentes, afastando o vínculo empregatício.

<sup>12</sup> PINTO, Alexandre Evaristo. (2019) CONJUR. Direto do CARF. Carf analisa tributação da pejetização pela contribuição previdenciária, Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-03/direto-carf-carf-analisa-fenomeno-pejetizacao-tributacao/>> Acessado em 05/07/2024.

**No caso dos autos, a autoridade reclamada, por sua vez, descaracterizando a relação contratual autônoma, reconheceu vínculo de emprego entre as partes, não obstante a avença firmada entre elas.**

**Assim, verifica-se que a controvérsia trazida pela parte reclamante corresponde à licitude da “terceirização” da atividade-fim da empresa tomadora através de contratos de prestação de serviços profissionais por meio de pessoas jurídicas ou sob a forma autônoma, a chamada “pejotização”.**

Tendo em vista o entendimento firmado no julgamento da ADPF 324, conclui-se que não se configura relação de emprego entre a contratante e o empregado da empresa contratada na terceirização, **também não há como se reconhecer o vínculo empregatício entre os empresários individuais, sócios de pessoa jurídica contratada para a prestação de serviços, prestadores de serviços autônomos ou figurantes de relações jurídicas de natureza cível/empresarial e a empresa contratante.**

**Assim, reafirmo que o Tribunal reclamado, ao reconhecer, na reclamação trabalhista originária, a existência de vínculo empregatício entre as partes, violou o entendimento firmado na ADPF 324.**

Ante o exposto, **divirjo** do eminente Relator para **dar provimento** ao agravo regimental e **julgar procedente** a reclamação.<sup>13</sup> (grifos no original)

Portanto, o STF tem reforçado o posicionamento de que há um contexto global de flexibilização das normas trabalhistas e que *a Constituição Federal não impõe um modelo específico de produção, não faz qualquer sentido manter as amarras de um modelo verticalizado, fordista, na contramão de um movimento global de descentralização*<sup>14</sup>. O entendimento majoritário dos Ministros da Corte Suprema é que não é possível obrigar as empresas a um modelo de organização e nem de obrigar as pessoas a se submeterem ao contrato de trabalho. As empresas têm a liberdade de se estruturarem de acordo com as suas estratégias de mercado e não cabe ao Estado obrigá-las a um modelo de contratação. O voto do Ministro Gilmar Mendes explica:

**No texto constitucional, os vetores da valorização do trabalho e da livre iniciativa estão postos, estrategicamente, lado a lado.** Estão assim postos enquanto fundamentos da República Federativa do Brasil, logo no artigo inaugural da Constituição, e como princípios da ordem econômica, no art. 170. Disso resulta um mandamento constitucional de equalização desses vetores, bastante diferente do cenário jurídico paternalista que construímos ao longo dos anos, antes mesmo da promulgação da Constituição de 1988.

O reconhecimento da constitucionalidade da terceirização de atividades inerentes à atividade-fim revela-se como instrumento de equalização dos agentes de

<sup>13</sup> STF. Segunda Turma. Ag. Reg. na Reclamação 60.620/SP. Relator Min. Edson Fachin. Redator Min. Gilmar Mendes. 11.06.2024.

<sup>14</sup> STF. Pleno. ADIs 5.685, 5.686, 5.687, 5.695 e 5.735, Voto do Min. Gilmar Mendes.

mercado envolvidos, atendendo, portando, às diretrizes constitucionais acima citadas.

**Logicamente, a prática da terceirização coloca em xeque conceitos basilares do Direito do Trabalho tal qual o conhecemos. Será preciso, portanto, refundar o Direito do Trabalho, instaurando novos pontos de ancoragem ou, no mínimo, reformulando os seus mais fundamentais conceitos. Também a Justiça do Trabalho estará diante do grande desafio de coibir abusos, nomeadamente o uso ardiloso da terceirização como expediente de pulverização da cadeia produtiva com vistas a impedir, em qualquer altura do processo produtivo, que alguma empresa arque com os direitos trabalhistas envolvidos.**

Portanto, restou evidenciada a mudança de paradigma das relações do trabalho e a ressalva de que a Justiça do Trabalho deve coibir abusos. No presente caso, como destacado anteriormente, cabe à autoridade fiscal analisar se ocorreu fraude ou dissimulação nas contratações e caracterização dos segurados como empregados.

O julgado na ADC nº 48 e na ADI nº 3.961 reforça o entendimento no sentido de que os agentes econômicos têm liberdade para se organizar e nem sempre esta será uma relação de emprego. No voto do Min. Roberto Barroso restou consignado o seguinte:

“2. É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170). **A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º).** Precedente: ADPF 524, Rel. Min. Luís Roberto Barroso.” (ADC nº 48, Rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, DJe de 19/5/20 - grifos acrescentados)

Igualmente importante para o deslinde do presente caso é o julgamento da ADI n. 2.446/DF, onde, por maioria de votos, o STF julgou válido o parágrafo único do art. 116 do CTN, que permitiu à autoridade fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. A Ministra Cármen Lúcia, em seu voto vencedor, reconheceu a liberdade de planejamento tributário, estabelecendo como limite a licitude. Como bem destacou Sérgio André Rocha:

Ao fazer referência à vedação da “maquiagem” (ADC 66) de atos jurídicos, ou a necessidade de que fossem utilizadas “vias legítimas”, implementados “comportamentos coerentes com a ordem jurídica” (ADI 2.446), certamente a relatora afastou a utilização de atos simulados com vistas à economia tributária,

**mas sem abrir espaço para a desconsideração, exclusivamente para fins fiscais, de atos formais e materialmente lícitos.**<sup>15</sup>

Entendo que é neste contexto que o presente lançamento deve ser analisado.

Como destacado pelo Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto<sup>16</sup>:

**O termo pejotização é usado de forma indiscriminada tanto para descrever situação fraudulenta na qual um empregador coage um indivíduo a constituir uma pessoa jurídica para lhe prestar serviço (ou ainda lhe demite e o coage a constituir uma pessoa jurídica)** quanto para descrever a situação na qual há a contratação de uma pessoa jurídica para a prestação de serviços, sejam estes enquadrados como atividades-meio ou atividade-fim da contratante, sendo esta última situação denominada também como “terceirização”.

No âmbito do Direito Tributário, tanto uma quanto outra situação têm sido objeto de atuações de contribuição previdenciária.

No presente caso, a autoridade lançadora entendeu tratar-se de situação fraudulenta, enquanto o contribuinte alega se tratar de contratação regular das pessoas jurídicas. Desde já é importante ressaltar que não há comprovação nos autos de que as pessoas físicas sócias das empresas contratadas tenham sido coagidas a constituir pessoas jurídicas para prestarem serviços à recorrente. Como algumas das empresas tinham como sócios pessoas físicas que foram, previamente, empregados da recorrente, entendeu a autoridade fiscal que teria se tratado de fraude.

Entretanto, há a comprovação de tratar-se de profissionais qualificados, grande parte dos envolvidos são engenheiros com formação em universidades renomadas, e outros profissionais especialistas respeitados em suas áreas de atuação, caracterizados pelo art. 444 da CLT<sup>17</sup> como hipersuficientes. O STF tem julgado vários casos desse tipo, reafirmando que, quando o reclamante não se trata de trabalhador hipossuficiente, **é capaz de fazer uma escolha esclarecida sobre sua contratação, de modo que deve ser respeitada a forma de contratação formalizada.** A não ser que exista elemento concreto de que tenha ocorrido coação na contratação celebrada (Rcl 56285 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 30/3/23).

<sup>15</sup> ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário e Liberdade não simulada*. Doutrina e Situação pós ADI 2.446. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito. 2ª edição, p. 163.

<sup>16</sup> PINTO, Alexandre Evaristo. (2019) CONJUR. Direto do CARF. Carf analisa tributação da pejotização pela contribuição previdenciária, Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-03/direto-carf-carf-analisa-fenomeno-pejotizacao-tributacao/>> Acessado em 05/07/2024.

<sup>17</sup> Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Parágrafo único. A livre estipulação a que se refere o *caput* deste artigo aplica-se às hipóteses previstas no art. 611-A desta Consolidação, com a mesma eficácia legal e preponderância sobre os instrumentos coletivos, no caso de empregado portador de diploma de nível superior e que perceba salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social.

No presente caso, os envolvidos são hipersuficientes e não há prova de coação ou vício de consentimento nos contratos formalizados entre as empresas envolvidas. Nestes casos, como visto, o STF tem ressaltado a necessidade de se respeitar a forma de contratação formalizada entre as empresas<sup>18</sup>, em razão da liberdade de organização da atividade econômica.

Ademais, como bem ressaltou a recorrente, 16 empresas<sup>19</sup> prestavam serviços de engenharia e congêneres, e 14 empresas<sup>20</sup> prestavam serviços nas áreas: jurídica, ambiental, comercializadora, de estruturação financeira, de controladoria e regulatória. Portanto, as atividades estão compreendidas no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

E as outras 2 (duas) empresas<sup>21</sup> prestaram serviços de diretoria e no conselho da recorrente e foram consideradas como diretores não empregados para fins de recolhimento da contribuição previdenciária, sujeitas à Cota Patronal na alíquota de 20%.

A autoridade fiscal não desconsiderou a existência das pessoas jurídicas contratadas pela recorrente, mas alegou que a contratação das 32 (trinta e duas) empresas teria sido fraudulenta, apontando, para todos os casos, que estariam presentes os elementos caracterizadores da relação empregatícia, quais sejam, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração, estes foram estabelecidos pela Lei nº 8.212/91, em seu artigo 12, inciso I, alínea “a”, consubstanciado pelo art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Entendo não se tratar de fraude no presente caso. Seja em razão da hipersuficiência dos envolvidos, seja pela aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, entendo que o caso se enquadra na liberdade de auto-organização que o STF consolidou em sua jurisprudência nos casos

<sup>18</sup> Reclamações nº. 68.404, 23/05/2024, nº. 60.106, 02/08/2023, nº. 60.384, 30/06/2023, nº. 67.246, 17/04/2024.

<sup>19</sup> (i) H&C SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 29.208.892/0001-00; (ii) ISSAMATTOS SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 24.313.198/0001-21; (iii) CALDAS SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 24.333.480/0001-70; (iv) L&B SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 24.313.888/0001-80; (v) NAKAZAWA SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 24.204.031/0001-22; (vi) VALENTE CAMPOS PH ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME 27.567.159/0001-49; (vii) LESBOASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME 27.567.143/0001-36; (viii) VLM PROJETOS LTDA, CNPJ/ME 21.245.838/0001-15; (ix) GPS ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME 22.806.553/0001-79; (x) FNAOMI GESTAO LTDA, CNPJ/ME 24.929.442/0001-85; (xi) SMART Z ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME 19.814.454/0001-24; (xii) CEVI LIMA ENERGIAS RENOVAVEIS LTDA, CNPJ/ME 23.239.912/0001-16; (xiii) F Z CONSULTORIA TECNICA LTDA, CNPJ/ME 21.556.982/0001-72; (xiv) GRM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME 18.275.672/0001-75; (xv) LENILDO LUIZ DE MELO & CIA LTDA, CNPJ/ME 28.240.468/0001-72; (xvi) H & F SIMULATION; CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA, CNPJ/ME 13.101.248/0001-90.

<sup>20</sup> (i) ASSISLIMA SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 24.273.066/0001-13; (ii) LLC ENERGIA E SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 24.296.593/0001-43; (iii) SCM MANUTENÇÃO EM EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS LTDA - ME, CNPJ/ME nº 12.978.302/0001-18; (iv) PMAP CONSULTORIA LTDA., CNPJ/ME nº 28.679.110/0001-40; (v) SE CONTRATO POR INTERMÉDIO DA PJ FENERGY SERVICOS LTDA., CNPJ/ME nº 21.112.582/0001-78; (vi) JVC SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA.; (vii) MAULERM SERVIÇOS LTDA., CNPJ/ME nº 21.576.925/0001-55; (viii) WARMI SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 27.486.779/0001-53; (ix) DANIEL MONTEIRO ALVES – ME (M & M SERVICOS ADMINISTRATIVOS), CNPJ/ME nº 13.974.896/0001-51; (x) J I CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ/ME nº 28.080.958/0001-59; (xi) ITH CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA, CNPJ/ME nº 23.093.627/0001-30; (xii) BENEVIDES & OLIVEIRA SERVICOS DE COBRANCA LTDA, CNPJ/ME nº 14.744.067/0001-45; (xiii) CAVERSAN E PASCOAL SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 19.231.017/0001-88 e (xiv) LEISA SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 14.083.689/0001-70.

<sup>21</sup> MAGALHAES & ELOY CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA, CNPJ/ME nº 05.009.619/0001-80 e Dupin Contabilidade S/S, CNPJ/ME nº 14.061.657/0001-73.

de terceirização, que também se aplicam aos casos de contratação de pessoas jurídicas (pejotização).

Ademais, no que diz respeito aos elementos caracterizadores da relação empregatícia, apesar de estarem presentes, em alguns casos, elementos como pessoalidade, onerosidade e não eventualidade, não há caracterização da subordinação. Isto porque ausente o *animus contrahendi*, que é a intenção da pessoa física de prestar serviços sob a forma da relação de emprego de forma incontroversa<sup>22</sup>. No caso presente deveria ter sido comprovada a vontade das pessoas físicas em se submeterem ao regime celetista de trabalho e o que ficou comprovado foi exatamente o contrário, profissionais extremamente qualificados em sua área de atuação, engenheiros especialistas em energias renováveis, advogados, dentre outros, que possuíam autonomia para elaborar e cuidar de seus projetos, confirmando-se, mais uma vez, a necessidade de o Estado respeitar a forma de contratação formalizada entre as pessoas jurídicas.

A autoridade lançadora aponta como caracterização do vínculo empregatício o fato de alguns contratos preverem o recebimento no quinto dia útil do mês subsequente ao da realização dos serviços (e-fl. 408) ou mesmo que algumas delas tenham recebido pelo serviço prestado na conta de um dos sócios da PJ (e-fl. 409). Entendo que esses apontamentos não são suficientes para se caracterizar uma relação empregatícia.

As citações em redes sociais, existência de e-mails corporativos, e postagens das pessoas físicas em redes sociais da recorrente também não são suficientes para caracterização de relação de emprego, pois, é perfeitamente compreensível que, como prestadores de serviços e responsáveis por projetos relevantes em suas áreas de atuação, uma área nova e em constante aprimoramento tecnológico, estes profissionais quisessem vincular-se, para efeitos de marketing pessoal e profissional, à Casa dos Ventos.

Destaca-se que não restam dúvidas sobre a natureza intelectual e científica dos serviços prestados posto que eram associados a colaboradores das áreas de engenharia, jurídico, administração, regulação, gerência etc., o que foi, inclusive, reconhecido pela autoridade lançadora.

Ademais, a recorrente trouxe aos autos, comprovação, ainda que por amostragem, de que as pessoas jurídicas prestaram serviços a outras pessoas jurídicas além da recorrente; ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal; várias das pessoas jurídicas listadas foram constituídas antes do período autuado<sup>23</sup>; as pessoas jurídicas possuíam outros sócios e endereço próprio.

<sup>22</sup> NASCIMENTO, Amauri. *Compêndio de Direito do Trabalho*, São Paulo: LTr, 1974, pp. 358-360.

<sup>23</sup> FNAOMI GESTÃO LTDA., CNPJ/ME nº 24.929.442/0001-85 foi constituída em 27/01/2015; SMART Z ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA., CNPJ/ME nº 19.814.454/0001-24 foi constituída em 28/02/2014; GRM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 18.275.672/0001-75 foi constituída em 10/06/2013, LLC ENERGIA E SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 24.296.593/0001-43 foi constituída em 02/03/2016, SCM MANUTENCAO EM EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS LTDA - ME, CNPJ/ME nº 12.978.302/0001-18 foi constituída em 08/11/2010, ITH

O fato de as pessoas jurídicas constituídas estarem, em grande maioria, no Simples Nacional não implica, necessariamente que a sua constituição teria sido fraudulenta e nem que a liberdade de contratação entre as empresas não tivesse que ser respeitada. Afinal, como destacado anteriormente, o STF também entendeu que as empresas têm liberdade de se organizarem de forma a economizar tributos, desde que não ocorram fraudes ou simulações.

No caso da contratação de diretor e conselheiro por meio de pessoa jurídica, também entendo que está com a razão a recorrente. Não vejo impedimento para que as funções de diretor e conselheiro sejam desempenhadas apenas por empregados da empresa.

Caso muito semelhante foi objeto de análise pelo STF. Na Reclamação nº. 65.868, o Ministro Dias Toffoli anulou uma decisão da Justiça do Trabalho que havia estabelecido vínculo empregatício entre um diretor financeiro e a empresa que o contratou como pessoa jurídica (PJ). O diretor, que era hipersuficiente, alegou ter sido coagido a abrir uma empresa para prestar serviços. A Justiça do Trabalho tinha reconhecido o vínculo empregatício e a decisão foi cancelada pelo STF, por estar em desconformidade com o Tema nº 725 da Sistemática da Repercussão Geral e na ADPF nº 324.

Diante do exposto, entendo que as contratações se encontram dentro do campo de liberdade de auto-organização das pessoas jurídicas, que não são obrigadas a formalizarem contratações por meio da relação de trabalho, os envolvidos eram hipersuficientes, tendo plenas condições de avaliar a melhor forma de prestarem serviços no mercado de trabalho, e em sua grande maioria estavam abarcados pela autorização contida no art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Ademais, não vejo a comprovação dos elementos caracterizadores da relação de emprego, razões pelas quais, dou provimento ao recurso para cancelar a autuação.

#### 4. Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidade e no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleber Ferreira Nunes Leite**, Redator Designado

Apesar das brilhantes ponderações da Relatora, discordo no que diz respeito à questão de mérito, pela qual a mesma deu provimento ao Recurso Voluntário.

---

CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA., CNPJ/ME nº 23.093.627/0001-30 foi constituída em 19/08/2015, CAVERSAN E PASCOAL SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA, CNPJ/ME nº 19.231.017/0001-8, foi constituída em 08/11/2013.

Mesmo considerando-se o grande valor e razoabilidade da fundamentação, verifica-se a utilização de doutrinas e jurisprudências sem efeitos vinculantes para os julgadores do CARF.

A argumentação na qual são utilizadas decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquele objeto da decisão.

Este também, foi o entendimento da DRJ, em relação a defesa apresentada pela autuada:

DA JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA COLACIONADAS PELA AUTUADA Frise-se, em considerações preliminares, que a remissão feita na peça de resistência a doutrinas e jurisprudências, em que pesem suas respeitabilidades, somente vinculariam os julgadores de primeira instância administrativa nas situações expressamente previstas na legislação.

No ponto, cumpre considerar que as decisões trazidas aos autos não fazem "coisa julgada" em relação a terceiros, conforme se depreende do disposto no artigo 506, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros...". Não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são "Inter partes" e não "erga omnes".

Do Mérito.

Da análise do contexto dos autos, verifica-se que o mesmo não se resume à possibilidade, ou não, de se terceirizar a atividade fim, controvérsia já pacificada no Tema de nº 725 do STF, mas sobre a possibilidade de as empresas terceirizarem sua atividade fim, na circunstância de a relação de emprego restar configura entre os trabalhadores e a pessoa jurídica que teria sido contratada ou em relação a qual se terceirizou referida atividade (as ditas TERCEIRIZAÇÕES), e não entre aqueles e a contratante da PJ.

Quando comprovado, pela Fiscalização, mediante contundentes provas, resta atestada a caracterização de segurado obrigatório, que, no presente caso, foi acobertada por meio de contratação de pessoa jurídica, a partir dos elementos fáticos do caso concreto, do preenchimento dos quatro requisitos caracterizadores da qualidade de segurados-obrigatórios ao RGPS, previstos na al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

A DRJ entendeu que os indícios, seguidos de provas, apontados pela fiscalização atingem todos os profissionais caracterizados como segurados empregados, estando presentes, assim, os requisitos da relação de emprego, dissimulada como pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, conforme abaixo reproduzido:

Quanto aos elementos caracterizadores da relação empregatícia, quais sejam, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração, estes foram

estabelecidos pela Lei nº 8.212/91, em seu artigo 12, inciso I, alínea “a”, consubstanciado pelo art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), in verbis:

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

I – como empregado:

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

(...)

Art. 3º Considera-se empregada 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.

Portanto, o enquadramento como empregado é definido por lei, não prevalecendo denominação ou simples intenção da empresa, e sim, a realidade fática da relação jurídica entre trabalhadores e empregadores.

No presente caso, estão presentes os pressupostos básicos da relação de emprego, quais sejam: pessoalidade, não eventualidade (habitualidade), subordinação e remuneração, os quais foram demonstrados e comprovados pela auditoria fiscal. Vejamos.

Pessoalidade.

O contrato de trabalho é intuito personae, ou seja, os empregados não podem se fazer substituir na prestação dos serviços, tendo que os prestar pessoalmente. Dos autos se extrai que o serviço é prestado pelo próprio sócio/titular da empresa, não existindo prova nos autos de que o mesmo podia ser substituído por outrem.

Vide os fatos:

a) A empresa apresenta os profissionais contratados como seus colaboradores em suas mídias e redes sociais. A imprensa também assim os noticia em seus veículos de comunicação na versão digital expressando a forma como eles se apresentam; b) A sociedade era formada pelo prestador de serviços e por um parente próximo, cônjuge, irmão, pai, filhos(as) que detinham ínfima participação no capital social e nenhuma ingerência, salvo exceção; c) Em vários contratos, havia cláusula nomeando o suposto sócio da empresa contratada como o profissional indicado para a prestação de serviços e que ele ficava obrigado a dedicação exclusiva à contratante em horário integral, isso antes da entrada em vigor da Lei 13.467 (20/11/2017); d) Foram identificadas procurações públicas emitidas pela Casa dos Ventos por meio do seu Diretor-Presidente, nas quais eram outorgados amplos

poderes a pessoas físicas titulares/sócias de PJs contratadas para representá-la nos mais diversos negócios da empresa e perante órgãos e repartições públicas, inclusive autorizações para adquirir bens imóveis; e e) O diretor eleito Clécio Eloy que desde o Segundo Aditivo ao Contrato Social da Casa dos Ventos, registrado em 14/02/2011, constava que ele não seria remunerado em virtude de vinculação com outras empresas ligadas ou controladas, à época eleito administrador não sócio. No entanto, conforme exame fiscal realizado, a remuneração era paga de forma simulada por intermédio de suposta PJ que não existia de fato. Portanto, os valores repassados por intermédio da pessoa jurídica destinavam-se à pessoa física que exercia a função de diretor ou conselheiro.

Não-eventualidade e Habitualidade.

Para fins previdenciários, considera-se serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, conforme dispõe o art. 9º, §4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

A habitualidade resta caracterizada pela não interrupção dos serviços, uma vez efetivada a “contratação” da pessoa física. Sobre a definição da não eventualidade, elucidativa é a ementa produzida em julgamento realizado pela Sétima Turma do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, em sede de Recurso Ordinário, cuja relatoria coube à Desembargadora Alice Monteiro de Barros:

**RELAÇÃO DE EMPREGO "NÃO-EVENTUALIDADE.**

Não podem ser considerados eventuais os serviços prestados por um garçom, pessoalmente, a um restaurante, ainda que de forma intermitente, pois, conforme a melhor doutrina, considera-se não eventual o trabalho que é necessário à atividade normal do empregador. Presentes os pressupostos da pessoalidade, da não eventualidade, do pagamento de salário e da subordinação, trata-se de relação empregatícia." (01644- 2005-008-03-00-2 RO; Data de Publicação: 06/04/2006)

Analisando-se os contratos de prestação de serviço, verifica-se que o objeto dos contratos (serviços de escritório e apoio administrativo e atividades de análise de projetos eólicos) coadunam com os objetivos sociais da impugnante à luz do seu Estatuto Social (comercialização de energia elétrica gerada no mercado de livre negociação e o desenvolvimento de projetos, a prestação de serviços de consultoria e assessoria na negociação de projetos eólicos e outros serviços relacionados à geração de energias alternativas).

Assim, no caso dos autos, resta amplamente demonstrada a natureza não-eventual dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas contratadas, visto que todas atuaram na atividade fim da empresa, ou seja, em atividades essenciais à consecução dos seus objetivos sociais. O trabalho prestado tem caráter de permanência, não se qualificando como trabalho esporádico. A jurisprudência não deixa margem a dúvida:

COORDENADORA DE OPERAÇÕES. CONTRATAÇÃO ATRAVÉS DE PESSOA JURÍDICA EM NOME DA TRABALHADORA. FRAUDE. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO. É empregada, e não autônoma, a coordenadora de operações, que exerce seus misteres de forma pessoal, diária e supervisionada, realizando, no âmbito da empresa, atividade afeta aos fins do empreendimento econômico. O registro em nome da demandante, de pessoa jurídica através da qual se fazia o pagamento, não afasta a vinculação empregatícia, em vista dos claros indícios de fraude (art. 9º, CLT). Com efeito, a criação da PJ coincidiu exatamente com a data do início dos serviços na demandada, e a prova oral produzida deixou claro que a contratação de coordenadores através de pessoa jurídica em nome destes era procedimento usual na Ré. Recurso a que se dá provimento para reconhecer o emprego. (TRT 2ª Região; ACÓRDÃO Nº 20090993300; DOE SP, PJ, Data: 27/11/2009)

VÍNCULO EMPREGATÍCIO. RELAÇÕES DE TRABALHO DE AMBIGUIDADE OBJETIVA. No novo contexto mundial, com as transformações no cenário econômico e social, a subordinação ganhou novos contornos, a caracterizar a figura de trabalho "autônomo dependente". É aquela situação em que o trabalhador supostamente autônomo, mas habitualmente inserido na atividade produtiva alheia, a despeito de ter controle relativo sobre o próprio trabalho, não detém nenhum controle sobre a atividade econômica. E se há semelhança entre o trabalho dito "autônomo dependente" e o empregado clássico, manda a boa regra de hermenêutica não reduzir o potencial expansivo e protetivo do direito do trabalho. Trata-se do reconhecimento do conceito de subordinação estrutural e reticular, pois se a prestação desse trabalho ingressa na empresa através de um contrato de prestação de trabalho autônomo, mas adere às atividades dessa empresa, a disposição do trabalho subsiste pelo tomador de serviços, já que a impessoalidade da disposição do trabalho não afasta a circunstância de ter sido contratado para desenvolver atividade e não resultado. Recurso da ré a que se nega provimento. (TRT/SP - 02461200700502002 - RO - Ac. 11ª T 20090390150 - Rel. Eduardo de Azevedo Silva - DOE 16/06/2009)

A análise contida no relato fiscal deixa claro que havia a necessidade permanente das atividades de engenharia e de gestão desenvolvidas pelas pessoas jurídicas contratadas pela contribuinte autuada.

Desse modo, revela-se inquestionável a presença do critério da não-eventualidade nos serviços prestados pelas supostas pessoas jurídicas.

As evidências foram corroboradas pelos fatos a seguir narrados:

a) Vários titulares/sócio administradores de PJ contratadas eram empregados da Casa dos Ventos em período imediatamente anterior à contratação. De fato, não havia alterações nos panoramas laborais nas prestações de serviços, mas tão somente a presunção de continuidade do vínculo empregatício; b) O tipo de serviço contratado antes da vigência da Lei nº 13.467 (10/11/2017) estava relacionado à atividade fim da contratante; c) Nos contratos de prestação de

serviços celebrados pela Casa dos Ventos, o tempo mínimo pactuado foi de 1 (um) ano, no entanto, em sua maioria, renovaram-se por tempo indeterminado e perduram até os dias atuais. Os contratos eram formalizados com renovação automática a cada ano e assim sucessivamente tornando-se por prazo indeterminado com renovação tácita; d) Em todos os contratos existe cláusula prevendo que a Casa dos Ventos poderá dispor dos serviços do profissional contratado, um mês por ano, fora das dependências dela, sem prejuízo do pagamento mensal ajustado. Ou seja, como regra, os contratados trabalhavam sob a estrutura organizacional e dinâmica da empresa, estando nela inseridos; e) O objeto social das supostas empresas contratadas eram o mesmo e basicamente: “atividades de serviços combinados de escritório e apoio administrativo – CNAE 8211-3/00”; e f) O objeto dos contratos de prestação de serviço (serviços de escritório e apoio administrativo, nas atividades de análise de projetos eólicos) coadunam com os objetivos sociais da impugnante, à luz do seu Estatuto Social (a comercialização de energia elétrica gerada no mercado de livre negociação e o desenvolvimento de projetos, a prestação de serviços de consultoria e assessoria na negociação de projetos eólicos e outros serviços relacionados à geração de energias alternativas).

Portanto, constata-se que os serviços prestados pelos profissionais em questão, por suas características, não são excepcionais e nem transitórios, pois se encontram inseridos no contexto das atividades desenvolvidas pela empresa, sendo que cada um dos segurados relacionados pela fiscalização trabalhava sob a estrutura organizacional e dinâmica da empresa, estando nela inseridos.

Subordinação.

A subordinação, como um dos elementos caracterizadores da relação de emprego, não pode ser afastada com base no art. 4ºA, da Lei 6.019/74, alterada pela Lei 13.467/2017, conforme já exposto no corpo deste voto.

Sabe-se que a subordinação é fator primordial para concluir se há ou não relação de emprego em determinado caso. Contudo, cabe esclarecer que o conceito de subordinação, nas atuais relações de trabalho, deve ser examinado à luz da inserção do trabalhador na dinâmica estrutural do tomador de serviços, uma vez que as novas formas de organização produtiva não revelam de maneira tão clara os tradicionais requisitos necessários à configuração da subordinação.

Nesse compasso, a subordinação, como foi originalmente idealizada, centrava-se na ordem direta do superior hierárquico, havendo constante supervisão da execução do trabalho prestado.

Ocorre que no sistema de gestão flexível prevalece a colaboração, a cooperação dos trabalhadores para com o sucesso do sistema produtivo.

Trata-se da subordinação subjetiva, que consiste na atuação do patrão (empregador) em dar a ordem (comando), acompanhar o cumprimento da ordem (controle) e punir o empregado pelo descumprimento da ordem (fiscalização). Um

modelo que, com a modernização das relações de emprego, vem sendo progressivamente descontinuado no caso de contratação de mão obra qualificada.

Com efeito, releva notar que a subordinação jurídica compreende também a denominada subordinação objetiva, integrativa ou estrutural, que se manifesta pela inserção do trabalhador na dinâmica estrutural do tomador de seus serviços, pouco importando se recebe ou não suas ordens diretas, se cumpre, ou não, horário, mas sim se a empresa o acolhe, estruturalmente, em sua dinâmica de organização e funcionamento.

A intensidade de ordens, que era relevante na noção clássica de subordinação, diminuiu de importância, substituindo o critério pela ideia de integração aos objetivos empresariais.

Melhor esclarecendo, se enquadra como típico empregado aquele prestador de serviços (ou pessoa jurídica dissimulada) que se encontra inserido na cadeia produtiva, mesmo que o profissional mantenha o controle relativo sobre o seu próprio trabalho ou que tenha conhecimento para prestá-los de modo auto suficiente, sem a interferência do contratante, independentemente de estar sujeito ao seu controle, fiscalização e obrigação de comparecimento à sede da Impugnante em horários e dias previamente estabelecidos ou, ainda, objetivamente submetido quanto ao modo de exercer sua função.

Assim, manifestou-se a fiscalização no Relatório Fiscal, fls. 02/106, com relação a subordinação, a saber:

e) Subordinação. “Não obstante a relação de emprego resulte da síntese indissolúvel dos cinco elementos fático-jurídicos que a compõem, será a subordinação, entre todos esses elementos, o que ganha maior proeminência na conformação do tipo legal da relação empregatícia. (...) A subordinação é o elemento principal de diferenciação entre a relação de emprego e o segundo grupo mais relevante de fórmulas de contratação de prestação de trabalho no mundo contemporâneo que são as diversas modalidades de trabalho autônomo. (...) A subordinação corresponde ao polo antitético e combinado do poder de direção existente no contexto da relação de emprego. Consiste, assim, na situação jurídica derivada do contrato de trabalho, pela qual o empregado compromete-se a acolher o poder de direção empresarial no modo de realização de sua prestação de serviços. Traduz-se, em suma, na ‘situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará.

(...)

Estrutural é, finalmente, a subordinação que se expressa ‘pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber (ou não) suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua

dinâmica de organização e funcionamento'. Nesta dimensão da subordinação, não importa que o trabalhador se harmonize (ou não) aos objetivos do empreendimento, nem que receba ordens diretas das específicas chefias deste: o fundamental é que esteja estruturalmente vinculado à dinâmica operativa da atividade do tomador de serviços. (...). Na essência, é trabalhador subordinado desde o humilde e tradicional obreiro que se submete à intensa plethora de ordens do tomador ao longo de sua prestação de serviços (subordinação clássica ou tradicional), como também aquele que realiza, ainda que sem incessantes ordens diretas, no plano manual ou intelectual, os objetivos empresariais (subordinação objetiva), a par do prestador laborativo que, sem receber ordens diretas das chefias do tomador de serviços e até mesmo nem realizar os objetivos do empreendimento (atividades-meio, por exemplo), acopla-se, estruturalmente, à organização e dinâmica operacional da empresa tomadora, qualquer que seja sua função ou especialização, incorporando, necessariamente, a cultura cotidiana empresarial ao longo da prestação de serviços realizada (subordinação estrutural)". 39.3. Portanto, na subordinação, dependendo do trabalho, a subordinação pode se manifestar com maior ou menor intensidade. Quanto menos intelectual é o serviço prestado, mais evidente e intensa é a presença da subordinação, como no caso de um trabalhador braçal, que presta serviço numa obra de construção civil e passa o dia inteiro recebendo ordens. Por outro lado, em trabalhos mais intelectuais, como, por exemplo, no caso de engenheiros, administradores e advogados, a subordinação costuma ser menos intensa, em que pese estar sempre presente, quando tais profissionais atuarem na condição de empregados, como no presente caso que demonstramos neste Relatório Fiscal.

A situação fática relatada denota a ausência da autossuficiência dos contratados, uma vez que estes entram no pacto apenas com a sua habilidade técnica e força de trabalho, de forma que o risco da atividade empresarial é suportado apenas por uma das partes. A contratante é quem detém os meios de execução do trabalho. Em outras palavras, as atividades desempenhadas pelos segurados não se revestem dos pressupostos legais para ser caracterizada como empresarial, mas sim, pelo princípio da primazia da realidade, uma relação de subordinação entre empregador e empregado.

Essa ausência de autonomia da pessoa jurídica contratada pode ser verificada nas seguintes situações:

- a) As notas fiscais emitidas pelas supostas prestadoras de serviços eram sequenciais, com valores iguais ou semelhantes dentro do mesmo exercício e destinadas a um único tomador, salvo raras exceções;
- b) As pessoas jurídicas contratadas não possuíam nenhum empregado e sua existência era apenas formal, fictícia e sem nenhum motivo negocial;
- c) As supostas pessoas jurídicas (PJ) em sua grande maioria não possuíam movimentação bancária em contas mantidas em instituições financeiras, uma vez

que tais movimentações eram feitas na conta pessoal da pessoa física que executava os serviços pessoalmente;

d) A sociedade era formada pelo prestador de serviços e por um parente próximo, cônjuge, irmão, pai, filhos(as) que detinham ínfima participação no capital social e nenhuma ingerência;

e) O capital social das PJ contratadas, como regra, era ínfimo, e a quase totalidade das receitas de prestação de serviços à Casa dos Ventos eram retiradas como lucro, nos casos em que havia escrituração contábil. Várias sequer possuíam livro Caixa; e

f) A grande maioria das pessoas jurídicas contratadas tem sua sede registrada no mesmo endereço residencial do titular/sócio (apartamento, casa, conj. habitacional etc.) ou na sede do responsável pelo envio de declarações à Receita Federal. Nove das supostas empresas tinham/têm sede no mesmo endereço que pertencia a um escritório de prestação de serviços contábeis. Algumas delas foram baixadas após o encerramento do período de prestação dos serviços à Casa Dos Ventos e existiram formalmente apenas durante a prestação de serviços. Além da ausência de autonomia das empresas contratadas, percebe-se a subordinação nos fatos identificados pela fiscalização a seguir sumariados:

a) A empresa apresenta os profissionais contratados como seus colaboradores em suas mídias e redes sociais. A imprensa também assim os noticia em seus veículos de comunicação na versão digital expressando a forma como eles se apresentam;

b) Vários titulares/sócio administradores de PJ contratadas eram empregados da Casa dos Ventos em período imediatamente anterior à contratação, ou seja, encerrava-se o vínculo como empregado, constituía-se uma PJ e, imediatamente, contratava-se por intermédio dessas PJ, formalmente constituídas, assemelhando-se a operações estruturadas em sequência em planejamento tributário abusivo. De fato, não havia alterações nos panoramas laborais nas prestações de serviços, mas tão somente a presunção de continuidade do vínculo empregatício;

c) Processos trabalhistas trazidos à colação revelam que, em situações análogas à constatada nos presentes autos, os proprietários das empresas contratadas pela CASA DOS VENTOS, em verdade, prestavam serviços de forma pessoal, não eventual, subordinada, e mediante remuneração.

Presentes todos os requisitos da relação empregatícia, previstos no art. 3º, da CLT; d) Em vários contratos de prestação de serviço, havia cláusula nomeando o sócio da empresa contratada como o profissional indicado para a prestação de serviços e que ele ficava obrigado a dedicação exclusiva à contratante em horário integral, isso antes da entrada em vigor da Lei nº 13.467

(20/11/2017);

e) Os proprietários das empresas contratadas trabalhavam no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático-jurídicos da relação empregatícia; e

f) O Ministério Público do Trabalho ajuizou Ação Civil Pública que, ao final, restou comprovada a prática da “pejotização” pela Casa dos Ventos, nos termos dos autos inseridos no Processo da Justiça do Trabalho da 6ª Região (PE) sob número 0001373-20.2012.5.06.0401. Nesta ação, a Justiça Trabalhista (TRT6) decidiu, em 28/11/2013, pelo reconhecimento do vínculo empregatício, embora a prestação de serviços tenha sido contratada por intermédio de PJ.

A subordinação se estabelece em função das próprias condições em que o trabalho é realizado. A uniformidade dos contratos de prestação de serviço, por si só, já preconiza a subordinação, considerando que não se têm liberalidade para interpor quaisquer parênteses, que é a regra já imposta pela subordinação a que estão submetidos. 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. O risco do empreendimento não foi das empresas contratadas nem de seus sócios.

Assim, a subordinação jurídica se apresenta como evidente diante da ausência de autonomia das empresas contratadas e da natureza das atividades desempenhadas as quais estão inseridas na dinâmica e na estrutura organizacional da empresa, onde não há espaço para a flexibilidade, autonomia ou dinamicidade na execução da atividade contratada pelo cliente.

Remuneração.

Esse requisito está perfeitamente caracterizado, tendo em vista que os pagamentos tiveram como contrapartida notas fiscais de prestação de serviço emitidas pelas empresas.

Além disso, a onerosidade decorrente da relação de emprego pode ser evidenciada nos seguintes fatos narrados pela fiscalização:

a) Os contratos estabelecem uma remuneração mensal uniforme por todo o período com cláusula de reajuste anual; b) O pagamento do valor dos serviços era efetivado até o quinto dia útil do mês subsequente, como determina o art. 459 da CLT, conforme cláusula em todos os contratos; c) Nas 32 (trinta e duas) contratações que a Casa dos Ventos efetivou como sendo de natureza civil, todas possuem um valor mensal de remunerações dos serviços superior a R\$ 10 mil e média de aproximadamente de R\$ 32 mil; e d) Constava estabelecido que os administradores da companhia exerceriam suas funções sem qualquer remuneração ou que renunciariam ao recebimento de qualquer valor a título de remuneração ou ainda que era limitada ao valor global mensal de R\$ 50 mil. Conforme exame fiscal realizado, a remuneração era paga de forma simulada por intermédio de suposta PJ que não existia de fato. Portanto, os valores repassados

por intermédio da pessoa jurídica destinavam-se à pessoa física que exercia a função de diretor ou conselheiro.

Portanto, os elementos indiciários colhidos pela fiscalização atingem todos os profissionais caracterizados como segurados empregados, possibilitando à auditoria fiscal a convicção da presença dos requisitos da relação de emprego, dissimulada como pagamentos efetuados a pessoas jurídicas.

A impugnante, por sua vez, não traz ao processo qualquer comprovação de suas alegações suficientes para desconstituir o lançamento, razão pela qual, diante da já constatada simulação, encontra-se correta a autoridade fiscal ao considerar os pagamentos efetuados por meio de notas fiscais como remuneração salarial.

Assim, entendo comprovada a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário, que deve ser mantido.

#### **Multa qualificada – Necessária comprovação do dolo**

Não são poucos os casos em que se procura afastar as contribuições incidentes sobre as relações de emprego, por intermédio da contratação de trabalhadores pessoas físicas, caracterizados de fato como segurados empregados, mas que prestam serviços à tomadora por intermédio de empresas, como se os serviços estivessem sendo prestados por pessoas jurídicas, o que não necessariamente decorre o dolo de sonegação, pois pode ser o caso de divergência de interpretação legal e jurisprudencial entre Fisco e contribuinte, não se tratando de dúvida que possa ser considerada de simples entendimento, tendo em vista, no presente caso, a existência de precedentes que apontam a conduta como um exercício regular de direito, bem como, de lançamentos fiscais referentes à matéria aqui discutida, em que o auditor autuante opta por não qualificar a multa (vide autos de infração dos processos dos seguintes acórdãos: 2101-002.859 e 2401-011.244).

Neste caso, cabe à fiscalização a demonstração de que o sujeito passivo teria agido com dolo, a fim de enquadrar sua conduta em algum desses tipos penais, conforme o disposto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre a aplicação da multa de ofício qualificada nos casos de sonegação, fraude, conluio, de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Da análise do Relatório da Fiscalização, verifica-se que o autuante não logrou êxito em demonstrar a conduta dolosa do contribuinte, mas limitou-se a argumentar ter aplicado a qualificadora do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sem descrever, de forma pormenorizada, o intuito doloso do sujeito passivo.

Confira-se o que consta do relato fiscal:

30.1. A multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, foi duplicada pela ocorrência de fatos que se subsumam ao

previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, totalizando a alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento). “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) – I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30/11/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei 11.488/2007).

(...)

” LEI nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

“(...)

Art. 68. Na fixação da pena de multa, a autoridade atenderá ao conjunto de circunstâncias atenuantes e agravantes constantes do processo.

§ 1º São circunstâncias agravantes, quando não constituam ou qualifiquem a infração:

I - a sonegação, a fraude e o conluio;

(...)

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

(...)” 30.2. A fraude é a ação ou omissão que tenta mascarar o fato gerador. O sujeito passivo, agindo de má-fé e, mediante o uso de um ardil, de uma mentira, adultera o fato gerador, fazendo-o parecer algo sem relevância fiscal ou fato com menor incidência tributária. A forma mais comum de fraude é a simulação, cujo conteúdo consiste numa declaração de vontade distinta da vontade real, com a concordância de ambas as partes(conluio) e visando, geralmente, fugir de obrigações/imperativos legais e prejudicar o fisco. Os planejamentos tributários

abusivos e, portanto, ilícitos, tem sido historicamente entendidos como situações simuladas, nas quais afloram operações fictícias visando modificar as características essenciais do negócio jurídico pretendido e praticado, de modo a reduzir o montante do tributo devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

30.3. Outro ponto fundamental a abordar é a caracterização do dolo do sujeito passivo sonegador ou fraudador. De acordo com o art. 18, inc. I, do Código Penal, diz-se que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Notemos que a norma penal traz duas espécies de dolo, o dolo direto, quando o agente "quis" o resultado e o dolo indireto, quando o agente assumiu o risco de produzir o ilícito.

31. Por todo exposto, fica caracterizado a presença da fraude, do dolo e do conluio, reforçado pelo fato de que a contribuinte já foi autuada pela mesma infração e continuou praticando-a reiteradamente, conforme se prova nos Autos de Infração a seguir listados:

A simples citação da legislação com os conceitos de dolo, fraude e conluio, não é motivo suficiente para qualificar a multa, sem uma descrição específica da conduta que caracterizaria o dolo.

Ausente a comprovação do dolo, deve ser afastada a qualificadora da multa.

Assim também se considera com relação à multa por descumprimento da obrigação acessória, que foi emitida por não informação dos pejetizados como empregados, o que se mostra inviável, tendo em vista que se tratou de situação anterior a autuação em que a empresa considerou-se em exercício regular de direito, por contratar pessoas por intermédio de pessoa jurídica.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por rejeitar as preliminares, e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa proporcional a 75% e cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória.

*Assinado Digitalmente*

**Cleber Ferreira Nunes Leite**