



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

Processo n° 13888.722157/2014-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.380 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente RESOURCE AMERICANA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2010

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso e Daniel Melo Mendes Bezerra, que negaram provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 7ª Turma da DRJ Recife que manteve o lançamento tributário relativo às contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa, inclusive a parcela devida a terceiros, e incidentes sobre valores pagos a pessoas físicas supostamente contratadas para prestação de serviços laborais como pessoa jurídicas

Tal crédito foi constituído por meio de Auto de Infração que contém os Debcad's 51.067.585-9 e 51.067.586-7 (fls. 2907 e 2908 do processo digitalizado), devidamente explicitado pelo Relatório Fiscal de folhas 2929. Mencionados documentos contém crédito tributário no valor de R\$ 14.028.187,15, em valores consolidados em agosto de 2014.

A ciência pessoal do Auto de Infração, que contém o lançamento referente às contribuições devidas no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010, ocorreu em 19 de agosto de 2014, conforme se verifica às folhas 2907.

Em 18 de setembro de 2014, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.7288). Em 03 de janeiro de 2017, a 7ª Turma da DRJ Recife/PE, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 11.54.723 (fls. 7374), de forma unânime, julgou improcedente a defesa administrativa apresentada e tal decisão restou assim ementada:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2010

*CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.
REQUISITOS LEGAIS.*

Quando constatada a prestação de serviços com pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação, a fiscalização da Receita Federal do Brasil deve efetuar o enquadramento do prestador na condição de segurado empregado e apurar as contribuições incidentes sobre as respectivas remunerações. O enquadramento do prestador de serviços na condição de segurado empregado deve ser efetuado mesmo quando se trate de trabalho intelectual e a contratação tenha sido formalizada com interposta pessoa jurídica (PEJOTIZAÇÃO), desde que reste configurada a relação de emprego.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2010

*PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.
INDEFERIMENTO.*

Inadmissível juntada de provas, em momento posterior à manifestação do interessado, sem que se comprove a ocorrência das situações excepcionadas pela legislação de

regência do processo administrativo fiscal no âmbito da Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2010

IMPUGNAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO.

Em razão da apresentação de impugnação tempestiva, o crédito tributário mantém sua exigibilidade suspensa enquanto durar a discussão administrativa.

Impugnação Improcedente"

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 645):

"A ação Fiscal teve início em decorrência da observação de grande diferença entre as bases salariais declaradas em GFIP e os valores pagos pela autuada a serviços prestados por pessoas Jurídicas. A auditoria prévia apurou que grande parte destes prestadores possuía objeto social idêntico ao da contratante, o que iniciou uma detalhada investigação, que findou na descaracterização de prestadores Pessoas Jurídicas, considerando-os como Segurados Empregados.

A partir dos documentos elencados às fls. 2931 a 3018, o auditor autuante chegou às seguintes conclusões:

I- nos contratos de prestação de Serviço da Resource constava expressa proibição à subcontratação desta prestação de serviços, e na ausência de autorização expressa do contratante, há que se concluir que as pessoas jurídicas estranhas à relação, que atenderam tais contratos integravam o quadro de funcionários da autuada;

II- contratação de pessoas jurídicas para labor típico de uma relação de emprego: por exemplo, serviços de Gerente de Projetos (TERRASOFT Comercio e Serviços de Informática ME);

III- pagamentos por hora trabalhada que não se alinham com a contratação de uma pessoa jurídica;

IV- a atividade objeto de tais contratações coincide com a atividade fim da autuada (Prestação de serviços de Informática CNAE 6204-0/00), em sentido inverso à sumula 331 do TST;

V – verificada subordinação dos contratados quando na confecção de contratos similares com a autuada e quando dos aditivos estabelecendo local de trabalho e projeto de alocação de cada Consultor;

VI – há decisões judiciais em processos trabalhistas que afirmam a contratação de obreiros por meio de interposta empresa;

VII- a autuada firmou Termo de compromisso com a fiscalização do Trabalho, com vistas a regularizar flagrante “Pejotização”;

VIII- grande parte das contratadas emitiu notas fiscais seqüenciais para a autuada e tiveram seus contratos firmados no mesmo dia da contratação da Resource com seus clientes;

IX – existem cláusulas contratuais típicas de uma relação de emprego: 3.

Da Rescisão e 4. Das Responsabilidades;

X – a coincidência entre o responsável legal pela PJ contratada e o prestador do serviço pessoa física, na maioria dos casos;

XI – foram observados pagamentos com valores superiores no mês de dezembro, compatíveis com o 13º salário.

Ciência dos presentes autos em 19/08/2014 (f. 3018). Em 18/09/2014, o contribuinte apresentou seu inconformismo de fls. 7288 a 7306, assim resumido:

A- requer suspensão de exigibilidade do crédito e seu regular processamento nos termos do artigo 25, I do Decreto 70.235/72;

B- tempestividade de sua defesa;

C- a contribuição previdenciária é obrigatória apenas para quem possui empregados sujeitos ao RGPS;

D- a autuação não identificou detalhadamente os obreiros que teriam prestado serviços ao impugnante, prejudicando a análise dos requisitos do artigo 3º da CLT;

E- compromisso com a verdade material;

F- o exercício profissional individual é garantido na definição de empresário do artigo 966 do Código Civil e do art. 129 da Lei nº 11.196/2005;

G- houve contratação de PJ que executavam serviços de Informática, mas, fora do escopo de atuação do contribuinte (CNAE 6202-3/00 e 6203- 1/00);

H- há empresas constituídas antes da contratação da autuada, o que negaria a tese de constituição fraudulenta;

I- não há vinculação dos valores apurados com nenhum obreiro vinculado ao RGPS;

J- afirma, ainda

A Impugnante demonstrou claramente na presente defesa que não houve a suposta omissão de rendimentos, tendo em vista que foi devidamente recolhido o imposto de renda sobre a pensão alimentícia recebida em dinheiro. O valor objeto da autuação corresponde apenas às despesas arcadas diretamente por seu pai e que, por não terem sido recebidas em dinheiro, não devem compor a base de cálculo do IRPF.

K- ao final, pede, subsidiariamente, que sejam excluídos os valores pagos a PJ com CNAE distintas da autuada e protesta pela juntada adicional de documentos.

Trouxe em seu favor (fls. 7323 a 7334): Documentos de representação e Contratos Sociais.

Era o que havia a relatar."

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 17 de fevereiro de 2017, (AR de fls. 7374), o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls.7385), cujos argumentos serão analisados ao longo do voto.

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator.

Presentes os requisitos de admissibilidade do recurso, passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE: VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO

Argui, preliminarmente, o Recorrente (fls. 7389):

Com efeito, o art. 229, §2º, do Decreto 3.048/99, prevê que se o Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de empregado, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Para tal fim, considera-se segurado empregado, nos termos do art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212/91, "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". Isto é, devem existir os mesmos requisitos impostos pelo art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho ("CLT"), quais sejam: a habitualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade.

Desta feita, ao constatar referido enquadramento, o Agente Fiscal exigirá o recolhimento das contribuições devidas, por meio da lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Nessa toada, é indubitável a natureza tributária que ostentam as contribuições previdenciárias, previstas nos arts. 149 e 195 da Constituição. Quanto a isso, Roque A. Carrazza I assevera com precisão que "todas elas [as contribuições] têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos 'arts. 146, III, e 150, I e III', ambos da Constituição Federal, fica óbvio que deverão obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil".

Desta feita, as contribuições devem se submeter à disciplina do Código Tributário Nacional ("CTN") - Lei Complementar expedidora de normas gerais em matéria tributária, cf. art. 146, III, da Constituição – que define o lançamento tributário, em seu art. 142 do Código Tributário Nacional ("CTN"), da seguinte forma:

(...)

Portanto, constatado o suposto vínculo empregatício, o Agente Fiscal promoverá a constituição do crédito tributário por meio do correspondente lançamento, pelo qual ele verificará a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinará a matéria tributável, calculará o montante devido, identificará o sujeito passivo e, por fim, se for o caso, aplicará a penalidade cabível. Para tal desiderato, o Agente deverá instruir o Auto com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Desta forma, tendo em vista ser o lançamento o pilar de sustentação do crédito tributário constituído, vícios existentes em seu conteúdo invariavelmente acarretam a sua nulidade por vício material.

(...)" (negritos originais, sublinhados nossos)

Concluindo as considerações acima, a Recorrente entende que houve vício material no lançamento uma vez que a autoridade fiscal, ao vislumbrar a existência de uma relação de emprego encoberta pela contratação de pessoas jurídicas, não soube comprovar a real ocorrência de tal relação de emprego posto que ausentes, segundo o Apelante, a "efetiva demonstração dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício (i.e. habitualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade), o lançamento deve ser considerado nulo por vício material, uma vez que o vício atinge o próprio conteúdo do lançamento, isto é, a descrição do fato gerador e a própria matéria tributável." (fls. 7392).

Ainda segundo o recurso, tal omissão, além de macular o lançamento quanto à descrição do fato gerador e da própria material tributável, imputa outro vício ao lançamento, também de índole material, uma vez que a falta de caracterização dos vínculos de emprego alegados, impõe grave prejuízo ao exercício do contraditório e ampla defesa pelo contribuinte.

Não verifico tais vícios no lançamento.

Ao contrário do alegado, observo que a Autoridade Fiscal soube cumprir os ditames do artigo 142 do CTN e as prescrições dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que há no auto de infração combatido, a exata descrição dos fatos imputados pelo Fisco, como podemos perceber do excerto abaixo (fls. 2937):

DAS CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO

"14.Com base nos levantamentos é documentos colacionados no curso da presente ação fiscal constatou-se a prática de contratação de pessoas físicas como pessoa jurídica popularmente conhecida como "pejotização", conforme descrito a seguir.

15.Da análise dos contratos de prestação de serviços firmados com pessoas jurídicas prestadoras de serviço de informática, realizada de forma amostrai, nos termos regulamentares e devidamente cientificada ao sujeito passivo, por meio do Anexo I do Termo de Constatação e Intimação Fiscal 08 3/0 601/2013, o qual resumiu os dados apurados da análise dos contratos de prestação de serviço com "fornecedores"de -serviços, bem assim com base em dados obtidos mediante circularização, constatou-se que os contratos de prestação de serviço firmados com as mencionadas empresas apresentam elementos que indicam a prática popularmente conhecida como"PEJOTIZAÇÃO", ou seja, contratação de' pessoas físicas como pessoas jurídicas, ir.casu, consultores, analistas de sistemas e programadores.

(...)"

Com tal imputação, há, segundo o Fisco, a verificação da ocorrência do fato gerador, como se observa no Relatório Fiscal desde as folhas 2938 até 3017.

Encontro ainda, às folhas 3017/3018, a precisa determinação da matéria tributável, que se consubstancia por meio dos fundamentos legais do lançamento. Há ainda, o cálculo do tributo devido, por meio da determinação da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis (tabelas e, em especial, item 41 do relatório fiscal, fls. 3017) .

Considerando ainda que houve a identificação correta do sujeito passivo e a aplicação da penalidade cabível, isto é, a multa prevista em lei, não há que se falar em vício de nulidade conforme o alegado.

Impende realçar que, a discussão instaurada pela insurgência do sujeito passivo contra o lançamento, por meio da impugnação desse, e o inconformismo contra a decisão de primeiro grau - manifestada por meio do presente recurso - não se confundem com o não reconhecimento da nulidade, uma vez que as alegações de mérito, serão apreciadas no momento oportuno.

O que se verifica, nesse momento, é a higidez do lançamento tributário, consubstanciado em documento que respeitou tanto a forma quanto contém o conteúdo previstos em lei. Logo, em que pesem os argumentos e a jurisprudência deste Conselho apresentados, os mesmos não se aplicam ao caso concreto.

Preliminar de nulidade rejeitada.

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO IMPOSTA À RECORRENTE

Segundo consta do recurso, a autuação é nula em razão da mesma se firmar em alegações genéricas e meras suposições para demonstrar a existência dos pressupostos da relação de emprego. O excerto abaixo retirado do apelo (fls. 7399), explicita

“18. Existência de contratos de prestação de serviço firmados com pessoas jurídicas com remuneração típica de contrato de empregado pessoa física, ou seja, pagamento por hora trabalhada. (...). Importante mencionar que é incomum a contratação de prestação de serviços de pessoa jurídica com pagamento por hora trabalhada, visto que o pagamento por hora é uma característica típica de uma relação de emprego, posto que pressupõe a disponibilidade de um empregado destacado para a execução do trabalho”.

Por meio de tal alegação, que soa absurda, o Agente Fiscal possivelmente busca demonstrar a existência de pessoalidade ou habitualidade na relação. Não obstante, ao contrário do que alega, é fato que a contratação de serviços por hora trabalhada não é incomum no mercado e, outrossim, a prestação de serviços por hora trabalhada não necessariamente pressupõe a integral disponibilidade do contratado. Expliquemos

Com efeito, é prática comum no mercado, principalmente em serviços técnicos ou intelectuais, a contratação de prestadores de serviços por horas trabalhadas. Como exemplo típico, os contratos de prestação de serviços advocatícios envolvem variadas formas de remuneração, sendo uma delas justamente o pagamento por hora de serviço. Neste caso, não há óbice para que o advogado seja contratado para a confecção de um memorando e seja remunerado por hora dispendida no trabalho.

(...)

Noutro giro, tendo em vista que a Fiscalização pautou-se basicamente pelo levantamento dos prestadores de serviços com objeto social e CNAE semelhantes ao da Recorrente, tornou-se tarefa árdua ao Agente Fiscal a efetiva comprovação dos traços de pessoalidade e subordinação existentes entre a Recorrente e cada um (ou ao menos grupos) dos inúmeros prestadores de serviços. Diante disso, novamente o Fiscal se viu forçado a se concentrar em alegações e suposições. É o que se extrai do item 26 do Relatório Fiscal (pág. 11), ipso litteris:

“26. Demais disso, há evidente presença de aspectos de pessoalidade na contratação das pessoas jurídicas para a prestação de serviços de informática, fato evidente após análises do contrato-padrão entregues à fiscalização em conjunto com os

contratos das empresas prestadoras de serviço. Demais disso, é importante salientar que os contratos são flagrantemente semelhantes quanto aos termos contratuais, evidenciando uma subordinação clara aos termos impostos pela contratante, a RESOURCE AMERICANA LTDA.”

Ou seja, para a Fiscalização, a existência de contratos padrão constitui prova cabal da existência de pessoalidade e subordinação dos prestadores de serviços em relação à Recorrente. Note que a fiscalização sequer aponta cláusulas contratuais que permitam ao menos chegar próximo à conclusão de que há pessoalidade ou subordinação na relação. Pelo contrário, a Fiscalização limita-se a apontar a similaridade nos contratos.

(...)”

A leitura dos trechos acima transcrito embasam a afirmação: segundo o Recorrente, o Fisco não comprovou os requisitos da relação de emprego, calçando o lançamento somente em suposições, o que fulminaria o lançamento por vício material.

Importa realçar, por lealdade processual, que a mesma argumentação, no sentido da falta de comprovação das características do trabalhador empregado, é apresentada pelo sujeito passivo (fls. 7400/7406), quanto à habitualidade, pessoalidade e subordinação.

Novamente não cabe razão ao sujeito passivo. Não verifico a nulidade apontada.

Houve sim, juntada de provas que - segundo o Fisco - comprovam a relação de emprego constante da acusação fiscal. Contratos, intimações e suas respostas, declarações fiscais prestadas pelo Contribuinte - devidamente confrontadas - e outros documentos, subsidiam as alegações da Autoridade Fiscal.

Nesse sentido, constato que houve - por parte da Administração Tributária, e em sua visão - a suposta comprovação dos fatos por ela alegados.

O que se irá observar, por ser questão de mérito, é se a provas juntadas comprovam o alegado e se soube o contribuinte, comprovar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade e passo ao mérito.

DA IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

Segundo o Recorrente, a decisão de primeiro grau não merece prosperar. Não houve a comprovação da necessária relação de emprego, fato indispensável para a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre o rendimento recebido pelo segurado empregado.

A leitura do recurso, cujas alegações necessariamente se contrapõe aos fundamentos da decisão de piso, demonstra - como aliás foi ressaltado pela Autoridade

Lançadora - que a lide se instaura em face da contratação, pelo sujeito passivo, de pessoas jurídicas para lhe prestarem serviço. Transcrevo um trecho do apelo, que corrobora a afirmação (fls. 7407):

"A respeito do requisito da pessoalidade, o Acórdão recorrido assentou, em apertada síntese, que nos contratos de prestação de serviços sempre havia a mesma cláusula com menção a um "PRESTADOR DE SERVIÇO"⁴ e que as empresas contratadas "em sua maioria, emitiam notas sequenciais, o que evidencia a prestação exclusiva de serviços dos sócios para a Autuada, sem provas de haver terceiros empregados".

O primeiro argumento levantado pela decisão da DRJ não possui qualquer prestígio, notadamente porque apegado estritamente numa expressão contratual ("prestador de serviço"), destituída de qualquer sentido jurídico próprio, do qual se possa inferir pela presença do requisito da pessoalidade.

Ora Nobres Julgadores, em qualquer contrato de prestação de serviço sempre haverá a figura do "prestador de serviço", seja ele pessoa física ou jurídica, o que, repese-se, não interfere na constatação do requisito da pessoalidade.

Quanto ao segundo e principal argumento levantado pela DRJ, no sentido de que o fato de as empresas contratadas, em sua maioria, emitir notas sequenciais, evidencia a prestação exclusiva de serviços dos sócios para a Recorrente, relevando o caráter da pessoalidade, não condiz com a realidade dos fatos. Senão, vejamos.

A planilha elaborada pela Recorrente (doc.02), ao copilar as informações contidas na documentação encartada aos autos, revela que do total das 256 empresas prestadoras de serviço que foram consideradas pela fiscalização, 152 delas - ou seja, 59,38% - não apresentaram notas fiscais sequenciais (doc.03).

A par disso, constatou-se que no período fiscalizado de 24 meses (de 01/2009 a 12/2010), das 256 empresas prestadoras de serviço que foram consideradas pela fiscalização, 159 delas - ou seja, 62,11% - emitiram até 12 notas fiscais, o que é incomum nos casos de "pejotização", em que a fiscalização normalmente demonstra, ao menos, a emissão de notas fiscais durante todo o período fiscalizado.

Logo, é fácil verificar que a decisão recorrida, ao afirmar que a maioria das empresas emitiram notas fiscais sequenciais, não buscou a verdade material dos fatos apurados no procedimento fiscal. Ao contrário do que alegado na decisão de primeira instância, a maioria das empresas prestadores de serviço não apresentaram notas fiscais sequenciais.

De outro norte, o levantamento realizado pela Recorrente aponta que, do total das 256 empresas prestadoras de serviço, apenas 05 delas - ou seja, 1,95% - apresentaram notas fiscais com o mesmo valor (doc.04).

Como é cediço, em casos de "pejotização", além das notas fiscais em sequência, outro indício imprescindível e revelador do

vínculo empregatício reside no fato de que o valor pago à suposta empresa prestadora de serviço é sempre o mesmo (isto é, não há variações), uma vez que, na realidade, se trata de verdadeiro salário destinado ao empregado.

(...)

Ora Nobres Julgadores, no caso em tela não há dúvidas de que os elementos indiciários “notas fiscais sequenciais” e “valores fixos/iguais” não estão presentes na maioria absoluta das relações entre as empresas prestadores de serviço e a Recorrente.

Aliás, é necessário ressaltar que das 104 empresas prestadoras de serviço que emitiram notas fiscais sequenciais, apenas 035 delas apresentam notas fiscais com valores iguais (doc.05).

Diante disso, é inquestionável que das 256 empresas prestadoras de serviço, apenas 03 apresentaram cumulativamente os indícios caracterizadores da “pejotização”, razão pela qual a decisão ora combatida não deve prevalecer, visto que não demonstrado o requisito da pessoalidade.

Quanto ao requisito da subordinação, o Acórdão recorrido aduziu que o contrato de prestação de serviços aponta “o inteiro domínio da contratante autuada” e que os contratos firmados com diversos prestadores são praticamente idênticos. No mais, a DRJ sustentou que “não se mostra importante o fato de um PJ existir previamente à prestação de serviços em pauta: a fiscalização não negou a existência das pessoas jurídicas ou afirmou que as mesmas foram constituídas com a finalidade específica de prestar serviços à empresa autuada.”.

Quanto ao primeiro argumento, o trecho do contrato de prestação de serviço, citado pelo acórdão, é o seguinte:

“1. DO OBJETO 1.1. O objeto do presente Contrato é a Prestação de Serviços de Informática pela CONTRATADA, de acordo com a solicitação da CONTRATANTE, conforme descrita em Aditamentos Contratuais, que se aceitos e assinados pelas partes, passarão a fazer parte integrante deste Contrato.

1.2. O PRESTADOR de serviço concorda que a tomadora poderá alocá-lo como prestador de serviços de qualquer uma das empresas do Grupo Econômico RESOURCE, sem necessidade de celebração de novo contrato, servindo o presente contrato como base e condição desta celebração com qualquer empresa do Grupo RESOURCE.”

Pelo que se verifica, trata-se de um pré-contrato de prestação de serviços de informática, em que as partes estabelecem termos e condições gerais entre elas para a pactuação de futuros contratos de prestação de serviço (“aditamentos contratuais”) em que as partes então firmarão a prestação de serviços específicos de informática.

Ao contrário do que afirmado pela decisão ora combatida, não há nenhuma menção no trecho acima em que se verifica o inteiro domínio da Recorrente perante as empresas contratadas. Na realidade, trata-se de cláusula muito comum em contratos de prestação de serviços, uma vez que em tais relações o mínimo que se espera é que o prestador de serviço atenda as expectativas do tomador.

(...)"

Encontro na decisão de piso, as seguintes razões de decidir (fls. 7354):

Assim, se a auditoria fiscal observa que o contrato formalmente firmado entre pessoas jurídicas na verdade busca escamotear uma relação de emprego, esse negócio jurídico formal há de ser afastado, não havendo que se falar em aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

Em suma, tendo em vista o exposto até agora, não vislumbro óbice ao enquadramento dos prestadores de serviços como segurados empregados para fins de apuração das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

Esse enquadramento deve ser efetuado sempre que restar verificado que a prestação de serviços, a despeito de ter sido formalmente contratada com uma pessoa jurídica, ostenta de fato os elementos essenciais da relação de emprego previstos no art. 3º da CLT e no art. 12, I, "a", da Lei 8.212/91.

Diante dessa conclusão, resta apurar se, no caso concreto, realmente estão presentes os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado, quais sejam, a onerosidade, a pessoalidade, a não eventualidade e a subordinação.

Quanto à onerosidade, não há necessidade de muitas considerações, pois os valores devidos pela empresa em decorrência da prestação dos serviços estão previstos nos contratos celebrados com as supostas pessoas jurídicas e encontram-se estampados nas notas fiscais de prestação de serviços (planilha de fls. 2943 a 3016). Ademais, não se cogita no presente caso a ocorrência de prestação de serviços a título gratuito, inexistindo então qualquer dúvida a respeito da ocorrência desse elemento da relação de emprego.

No que tange à não eventualidade, os elementos coligidos pela fiscalização deixam claro que os serviços não eram prestados de forma esporádica, mas sim de maneira permanente, conforme se pode inferir das relações de pagamentos elaboradas pela fiscalização, nas quais se constata que os prestadores de serviços, em sua grande maioria, laboraram para a empresa atuada em todos ou quase todos os meses do período fiscalizado (01/08/2009 a 31/12/2010).

Além disso, os serviços prestados estavam intimamente ligados às atividades permanentes da empresa. Essa situação, no presente caso, mostra-se claramente caracterizada pela própria CNAE das PJ contratadas: todas pertencentes ao ramo de Serviços de Tecnologia da Informação. Esse ponto (relação

entre o serviço e as atividades normais da empresa) é o critério determinante para a verificação da presença da não eventualidade, conforme se depreende do disposto no § 4º do art. 9º do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99:

"§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa."

Quanto à personalidade, entendo que também restou plenamente caracterizada pela documentação acostada pela fiscalização. Observa-se que nos contratos de prestação de serviços apresentados à fiscalização, sempre havia a mesma cláusula com menção a um PRESTADOR DE SERVIÇO:

1.2 O PRESTADOR de serviço concorda que a tomadora poderá alocá-lo como prestador de serviços de qualquer uma das empresas do Grupo Econômico RESOURCE, sem necessidade de celebração de novo contrato, servindo o presente contrato como base e condição desta celebração com qualquer empresa do Grupo RESOURCE.

Adicionalmente, observa-se, nas GFIP das contratadas, que estas declaravam apenas remuneração para os seus sócios e, em sua maioria, emitiam notas seqüenciais, o que evidencia a prestação exclusiva de serviços dos sócios para a Autuada, sem provas de haver terceiros empregados.

(...)"

Patente o ponto fulcral do litígio instaurado: a necessidade da comprovação dos requisitos da relação de emprego pelo Fisco, para que subsista o lançamento tributário controvertido.

Assim, mister algumas considerações sobre a prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços

de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

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

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

(...)

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

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

(...)

*Art. 9º - **Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.**" (destaquei)*

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

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

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

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

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

Em primeiro lugar é necessário observar que a pessoalidade não é relevante no distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei

nº 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõe a sociedade prestadora de serviços.

Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez que tanto numa como em outra, a habitualidade, ou ausência desta, podem estar presentes. Nesse ponto é necessário recordar que nas relações comerciais também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Voltemos ao caso concreto. Vejamos o que consta do Relatório Fiscal sobre a necessária subordinação para a caracterização dos segurados empregados.

Antes porém, recorro que segundo a Autoridade Lançadora, a relação efetivamente ocorrida era de emprego (fls. 3.017):

"42. Assim diante das constatações claras da existência de interpostas empresas na contratação de pessoas físicas por parte da FISCALIZADA, RESOUCÉ AMERICANA LTDA., e tendo em vista a existência dos requisitos previstos no art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) para uma relação de emprego, foi constituído de ofício o crédito tributário decorrente da descaracterização das interpostas empresas suprarrelacionadas para a correspondente cobrança da contribuição previdenciária patronal."

Retornando a comprovação da subordinação. Consta do relatório fiscal (fls. 2940):

"Outro aspecto a ressaltar é a evidente pessoalidade na contratação das interpostas empresas. Grande parte das empresas prestadoras de serviços de informática contratada emitiu no período notas fiscais sequenciais para a FISCALIZADA o que evidencia exclusividade na prestação do serviço. Demais disso, todos os contratos apresentam termos aditivos com especificação do local de trabalho de destino do consultor "PJ contratado" firmado no mesmo dia da assinatura do contrato de prestação de serviço, o que evidencia também a contratação de mão-de-obra para atender a contrato.com cliente em que a subcontratação de pessoa jurídica estava vedada contratualmente.

Importante mencionar também que os contratos firmados com "fornecedores", interpostas empresas, evidenciam paralelos claros com um contrato decorrente de relação trabalhista, como por exemplo, as cláusulas dos itens 3. Da Rescisão e 4. Das Responsabilidades, que guardam imensa semelhança com uma relação de emprego.

Há cristalina subordinação na prestação de serviço. Tal fato resta claro quando os termos aditivos determinam o local e o projeto ao qual o consultor estará vinculado, conforme planilha enviada à ciência da FISCALIZADA anexa ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal 083/0601/2013.

(...)"

Ora, o trecho acima deixa claríssimo que o fundamento do entendimento da fiscalização sobre a existência da necessária subordinação para a caracterização da relação de emprego é um planilha enviada pelo FISCO para a Fiscalizada pela qual o fisco intima a empresa a comprovar, segundo consta de tal Termo de Constatação e Intimação 083/0601/2013, que (fls. 2879):

Considerando as constatações e conclusões preliminares acima expostas, fica a contribuinte RESOURCE AMERICANA LTDA., na pessoa de seu representante legal, **INTIMADA A, no prazo de 20 (vinte) dias**, a contar da ciência deste apresentar os seguintes elementos e/ou esclarecimentos:

ITEM 1) Apresentar caso disponha autorização expressa dos clientes com contratos vigentes nos anos-calendário de 2009 e 2010 para subcontratação de pessoas jurídicas para desenvolvimento dos trabalhos. A falta de apresentação será tida como ausência de concordância por parte do cliente contratante;

ITEM 2) Apresentar justificativas para pagamento de direitos autorais a empregados contratados e empresas prestadoras de serviço de informática uma vez que os contratos com os clientes previam expressamente a indisponibilidade dos citados direitos sendo SEMPRE pertencentes aos clientes contratante;

ITEM 3) Informar se ORIENTOU ou AUXILIOU de alguma forma, nos anos-calendário de 2009 e 2010, consultores contratados na abertura, na constituição e/ou na administração de pessoas jurídicas e/ou indicando contabilistas e/ou escritórios responsáveis pela constituição e/ou escrituração das pessoas jurídicas;

ITEM 4) Acerca das Rubricas de Folha de Pagamento denominadas DIREITOS AUTORAIS apresentar esclarecimentos acerca da natureza dos pagamentos e justificativas para a não consideração dos valores pagos a este título como base de cálculo das contribuições previdenciárias;

ITEM 5) Dada a planilha constante do **ANEXO II** a este termo, confirmar se o responsável legal pelas pessoas jurídicas listadas foi o consultor/analista/programador responsável pela prestação do serviço objeto do contrato indicado ou, em caso negativo, informar CPF e Nome do profissional responsável pela prestação de serviço contratada no período de 2009 e 2010; **A ausência de indicação será entendida como anuência da indicação do responsável legal pela pessoa jurídica contratada como profissional responsável pela prestação do serviço de informática contratado;**

Não vejo como se pode verificar a comprovação da subordinação com base nos quesitos formulados, quanto mais quando não a resposta solicitada, como se depreende do relatório fiscal (item 37, fls. 2942). Mesmo se considerando - o que se admite somente por amor a polêmica, em face da necessária comprovação da ocorrência do fato gerador - que a ausência de resposta pelo sujeito passivo possa aproveitar ao Fisco como comprovação de suas alegações, não se caracteriza a subordinação trabalhista pelo fato do prestador de serviço estar sendo alocado no local de interesse do contratante.

A prevalecer tal absurdo, um prestador de serviços de manutenção, contratado para conservar uma máquina de determinada empresa, estaria a esta subordinado posto que a empresa é que vai determinar em qual de suas máquinas a manutenção deve ser feita.

Tal situação se torna tão absurda, que reproduz a imputação fiscal, com o perdão da repetição:

Há cristalina subordinação na prestação de serviço. Tal fato resta claro quando os termos aditivos determinam o local e o projeto ao qual o consultor estará vinculado (...)

A leitura atenta do longo relatório fiscal, só faz nova menção à subordinação no item 41 (fls. 3017), que transcrevo abaixo:

"Importante mencionar que as interpostas empresas listadas na tabela acima cujos rendimentos líquidos pagos, representado pela diferença entre os rendimentos tributáveis pagos e as retenções na fonte, cujo montante no período de 08/2009 a 12/2010 importou no valor de R\$ 24.014.478,18 (vinte e quatro milhões, quatorze mil, quatrocentos e setenta e oito reais e dezoito centavos) representam as pessoas jurídicas contratadas pela FISCALIZADA, RESOURCE AMERICANA LTDA., com CNAE semelhante à da contratante, em que há evidente presença de personalidade na execução dos serviços/trabalhos, continuidade do serviço prestado, corroborado pelos termos dos contratos-padrão firmados, sobretudo quanto ao prazo indeterminado para prestação dos serviços, evidente subordinação às condições impostas pela contratante, RESOURCE AMERICANA LTDA. e/ou seus clientes, remuneração característica de uma relação laboral assalariada, bem assim, clara constatação de que os serviços contratados são essencialmente prestados de forma personalíssima, ou seja, evidentemente prestado por uma pessoa física, in casu, análise de sistemas, programação, gerenciamento de bancos de dados, programação de computadores, desenvolvimento de softwares, ou seja, serviços de informática em geral que são caracterizados essencialmente pela interação de um expert e um equipamento ou software de informática, exigindo notório conhecimento intelectual pessoal" (destaques nossos)

Não se pode verificar comprovação, mesmo indiciária, das relações de emprego imputadas. Não há, com exceção da menção analisada acima, nenhuma outra caracterização da relação de emprego com base nos contratos de prestação de serviços obtidos pela Fiscalização e anexados aos autos (fls.3456 a 3678).

Como visto acima, é ponto fulcral da utilização do artigo 9º combinado com o artigo 3º, ambos da CLT, a comprovação dos requisitos da relação de emprego, em especial da subordinação, traço distintivo fulcral da relação especial de trabalho, o emprego, das demais formas de prestação de serviços pessoais.

Não há uma única linha no relatório fiscal, com exceção da afirmação que pelo prestador estar vinculado a um projeto ou contratante, que comprove a inserção no modelo organizacional da Recorrente, ou ainda a percepção de ordens ou de hierarquia.

Não verifico a comprovação, como dito - nem indiciária - e por amostragem, dessa característica fulcral da relação de emprego, da subordinação.

Assim, forçoso reconhecer as razões recursais.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator