



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.721682/2019-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.416 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2024
Recorrente AUSENCO DO BRASIL ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

DESCONSIDERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% em função da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente o conselheiro Thiago Alvares Feital, substituído pelo conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

Relatório

Trata o **Auto de Infração DEBCAD** (fl. 02) de Contribuição previdenciária da empresa e multa previdenciária (regulamentar), relativas as competências de 01/2014 a 12/2016.

Dispõe o **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 25 a 375) que se destinou a verificar o cumprimento das obrigações previdenciárias devidas e destinadas à seguridade social, vez que os recolhimentos não foram comprovados pela fiscalizada – o art. 30, I, alíneas “a” e “b” da Lei 8.212/1991, que tratam da arrecadação das contribuições à seguridade social, descontando da remuneração dos empregados e trabalhadores a serviço da empresa, inclusive a destinada aos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultantes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT. Também trata o TVF da multa por deixar a fiscalizada de preparar folha de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço, conforme estabelecido no artigo 32, inciso I, da Lei 8.212, de 1991.

Pelo histórico dos atos/eventos societários constantes no TVF (a partir de fl. 26) a fiscalizada é sociedade empresária limitada e:

a) em conformidade com a sua 19ª Alteração Contratual, de 17/05/2018, houve exclusão de sócio e alteração do capital social, onde o quotista Ricardo Fabel Braga foi excluído. Em decorrência, o ex-sócio cedeu, sem qualquer ônus, as cotas que até então detinha do capital social da Sociedade aos sócios remanescentes;

b) destituiu-se os membros da diretoria Ricardo Fabel Braga e Luis Cláudio do Valle Neves. A sociedade passou então a ser gerida e administrada por um administrador (diretor geral), o qual passou a ser Jay Preston Chapman, norte-americano.

c) em conformidade com a sua 22ª Alteração Contratual, de 22/02/2019, os sócios deliberaram de forma unânime pela revogação de Jay Preston Chapman e outorgaram procuração geral a Mauro Gomes Baleeiro.

A então fiscalizada Ausenco do Brasil Ltda, atendendo as intimações recebidas, procedeu a entrega dos documentos à RFB.

Tudo conforme o TVF, os trabalhos de fiscalização foram iniciados em 06/08/2018 em virtude do setor responsável pela programação, avaliação e controle da Atividade Fiscal ter verificado indício de *pagamento a pessoa física por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas das quais tais pessoas físicas eram sócias* (fl. 34).

A fiscalização, após a leitura dos contratos de prestação de serviços celebrados entre a fiscalizada e seus clientes, observou-se que, na qualidade de fornecedora de serviços, a Ausenco do Brasil Engenharia Ltda se obriga a executar serviços que constituam o seu objeto social, na medida em que sejam solicitados, por meio de pedidos de compra ou ordens de serviços, fornecendo mão de obra e todos os materiais previstos em cláusula contratual.

A contratação dos serviços da fiscalizada era regulada por “Acordo de condições gerais de prestação de serviços” e se viabilizava por meio de emissão pela contratante (cliente da fiscalizada) de Ordem de Serviço ou/e Pedido de Compra aos quais, após aceitos, se incorporavam todos os termos e condições previstos no Acordo. Constava, também, a necessidade da Ausenco dispor para a prestação de serviços de *pessoal devidamente treinado e capacitado*.

A fiscalização observou, ainda, que a constituição desse quadro de pessoal – habilitado, capacitado e devidamente treinado para o cumprimento das atividades contratadas – se deu pelo conjunto de empregados que a fiscalizada manteve ao longo do período do procedimento fiscal (01/2014 a 12/2016) *acrescido de um conjunto de pessoas físicas que a fiscalizada contratou e remunerou por meio de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas das quais tais pessoas físicas são/eram sócias (Pejotização)*. No caso sob análise se verifica a simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. A fiscalizada simulou uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais (fl. 37).

Anexos do TVF serviram para demonstrar que, para o atendimento dos contratos celebrados com os seus tomadores de serviços, se fez necessário que a fiscalizada promovesse um acréscimo de mão de obra de aproximadamente 30,2%. Tal acréscimo na contratação de mão de obra pela fiscalizada ocorreu com a contratação de pessoas físicas por meio das pessoas jurídicas das quais tais pessoas físicas eram/são sócias (fl. 38).

A fiscalização também elaborou planilha onde reúne dados extraídos dos contratos de prestação de serviços apresentados em atendimento à intimação recebida e celebrados pela fiscalizada com os prestadores de serviços – pessoas físicas – remunerados por meio de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas das quais tais pessoas físicas são/ foram sócias.

Ao examinar a Escrituração Contábil Digital – ECD da fiscalizada, constatou lançamentos na Conta de Fornecedores Nacionais (Pessoas Jurídicas) tendo como contrapartida, dentre outros lançamentos, aqueles referentes a pagamento/reembolso de despesa a pessoa física que prestou serviço à fiscalizada e foi remunerada por meio de nota fiscal emitida pela pessoa jurídica da qual é/foi sócia. Tais pagamentos / reembolsos se referiam a despesa com táxi, alimentação, combustível, assistência médica, lanches, refeições, diária de viagem, pneus e câmaras, despesas de campo, outras despesas administrativas e outros custos gerais (fl. 46).

A fiscalização concluiu que o enquadramento na condição de segurados obrigatórios da Previdência Social das pessoas físicas contratadas é na categoria de segurado empregado em virtude da documentação analisada e anexada ao presente TVF e das constatações feitas (fl. 47), em especial:

a) PESSOALIDADE, pela capacidade técnica do contratado e de difícil substituição (fl. 48). A fiscalização constatou, que despesas correspondentes a alimentação,

alimentação internacional, assistência médica, combustíveis e lubrificantes, condução e estacionamento, despesas de campo, despesas de viagem, hospedagem, lanches e refeições, passagens, táxi, locação de veículo foram reembolsadas/pagas diretamente à pessoa física prestadora de serviços que foi remunerada por meio de nota fiscal emitida pela pessoa jurídica da qual tal pessoa física foi/é sócia o que faz prova da pessoalidade das contratações.

A fiscalização aponta como prova de que os serviços foram prestados por pessoa física (fl. 48-49):

(fl. 49) 1. anotação manuscrita do nome do prestador de serviços – pessoa física na parte superior do cabeçalho das cópias de notas fiscais apresentadas; 2. informação sobre a ausência de empregados alocados aposta no campo “discriminação dos serviços” das cópias das notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas; (...) 4. Apresentação de proposta comercial onde o “VALOR” é estabelecido tendo como cálculo o valor da hora trabalhada x número de horas; 5. Previsão em proposta comercial de pagamento de diária bem como ajuste de valor e definição do número máximo de diárias a serem pagas.

(fl. 50) a.4.) A fiscalização identificou, ainda, a PESSOALIDADE na prestação de serviços pelo fato de que parte das pessoas jurídicas prestadoras de serviços tiveram seus sócios contratados como empregados pela fiscalizada e em razão de ex-empregados da fiscalizada, ao serem desligados, passarem a ser remunerados como “PEJOTAS”.

b) NÃO EVENTUALIDADE. A atividade fim da fiscalizada, bem como a essencialidade e necessidade permanente da fiscalizada para que se possa cumprir com a realização de seu objeto social, demonstra a não eventualidade da relação. A fiscalização constatou que todas as pessoas físicas contratadas e remuneradas por meio das pessoas jurídicas das quais são / foram sócias atuaram na atividade-fim da fiscalizada e em atividades de gestão / administração empresarial e de recursos humanos sendo tais atividades essenciais à consecução dos objetos sociais a que a Ausenco Engenharia se propôs.

c) SUBORDINAÇÃO. A fiscalização constatou a subordinação econômica, hierárquica e jurídica das pessoas físicas contratadas com intermediação de pessoas jurídicas de quem eram/são sócias. A fiscalização verificou a subordinação econômica por meio dos pagamentos registrados na contabilidade da fiscalizada, efetuados mensalmente na forma pactuada nos contratos apresentados e nas datas nele previstas como contraprestação das atividades executadas.

A fiscalização verificou a subordinação hierárquica em decorrência da determinação dos serviços a serem executados estarem especificados genericamente nos contratos apresentados e ainda por ter verificado que os contratos celebrados entre a fiscalizada e as pessoas jurídicas que acobertaram a relação laboral guardam uma similaridade, o que por si só já preconiza a subordinação, pois inexistente a liberalidade do contratado de interpor qualquer condição pessoal: tal é a regra já imposta pela subordinação a que estão submetidos.

A fiscalização identificou que o profissional contratado por meio de pessoa jurídica integrava a equipe de profissionais, atuava sob o comando da fiscalizada e de forma rotineira compunha o quadro de especialistas, sendo responsável pelo cumprimento das demandas dos clientes da Ausenco. Também observou que não há espaço para a flexibilidade, autonomia ou dinamicidade na execução do projeto contratado pelo cliente.

Quanto aos contratos, apresentavam objeto descrito de forma genérica referindo-se à consultoria especializada na área de engenharia sem quaisquer especificações inerentes a cronograma de execução; e modelo padronizado de contratação de prestação de serviços onde a especificação dos serviços objeto dos contratos celebrados eram descritas na Proposta Comercial que também mantinha a descrição de forma genérica do objeto da contratação.

(fl. 57) c.7) . A fiscalização observou, ainda, pela leitura dos contratos – padrão adotados pela fiscalizada que à contratada era imposta como obrigação “observar os regulamentos e procedimentos internos da CONTRATANTE no que diz respeito a reembolso de viagens, hospedagens, pagamento, locação de veículos, etc.” Tal obrigação contratual é prova de que não havia risco da atividade econômica das pessoas jurídicas, uma vez que a contratação na maioria dos instrumentos examinados se dava mediante o pagamento de valor por hora trabalhada ou seja o pagamento não dependia do resultado junto ao cliente.

d) REMUNERAÇÃO – A fiscalização acrescenta que para os casos em que se observou a remuneração paga por meio de nota fiscal emitida pela pessoa jurídica a mais de um dos sócios da contratada o valor bruto da nota fiscal foi dividido pelo número de pessoas físicas identificadas como reais prestadoras de serviços (fl. 58).

(fl. 59) A fiscalização observou, também, que as empresas prestadoras de serviços contratadas pela fiscalizada não tem independência e nem estrutura empresarial e profissionais próprias, não havendo na maioria local para as instalações físicas tendo sido verificado que os endereços das prestadoras eram de residências, escritórios de contabilidade ou espaços cedidos por outras empresas e, às vezes, até imóveis fechados. A fiscalização observou, ainda, que as empresas prestadoras contratadas pela fiscalizada não possuíam empregados habilitados para o exercício da atividade objeto da contratação pela fiscalizada e os serviços eram prestados exclusivamente pelo sócio habilitado e capacitado para a atividade técnica específica objeto da contratação.

(...) o fato de as empresas prestadoras de serviços terem como exclusiva ou principal fonte pagadora a fiscalizada embasa a conclusão de que dela dependiam para sua existência e reforça a constatação de que a razão de ser das referidas prestadoras de serviços era o vínculo de seus sócios com a fiscalizada.

Foi observado, também, que a fiscalizada procedeu ao pagamento de pró-labore e/ou complemento de pró-labore por meio de nota fiscal de prestação de serviços emitida por pessoa jurídica da qual o sócio administrador ou o Diretor não empregado / Administrador da fiscalizada era sócio (*vide* tabela – fl. 61). Com isto houve enquadramento na categoria de contribuinte individual (Lei 8.212/1991, art. 12, V, “f”).

(fl. 62) A fiscalização observa que para a existência de uma verdadeira pessoa jurídica é necessária a livre iniciativa em constituí-la ou a livre iniciativa em mantê-la em funcionamento e não uma obrigação imposta por um terceiro e também a vontade de assumir o risco econômico em criá-la bem como assumir os lucros e os prejuízos entre os sócios.

Quanto aos destaques das diligências da fiscalização, estão R&J ANDRADE PROJETOS EIRELI (fl. 63); BYCADD SISTEMAS (fl. 70); BPC ENGENHARIA PROJETOS E CONSULTORIA LTDA (fl. 72); AB & P – ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA (fl. 78).

No item 37.1. (fl. 89) a fiscalização, após descrever o conjunto de elementos que identificou no curso do procedimento fiscal e que lhe permitiram formar convicção de que a fiscalizada no período de 01/2014 a 12/2016 praticou pejetização, elaborou discriminativo (fls.

90 e seguintes) onde enumera cada pessoa física incluída e demonstra que, inclusive como demonstrado pelas próprias pessoas nas redes sociais, trabalhavam diretamente para a empresa.

Quanto ao *descumprimento de obrigação acessória, qualificação da multa de ofício e identificação do grupo econômico*, cabe transcrever:

(fl. 164) 41. A fiscalização verificou, portanto, que restou configurada as circunstâncias agravantes do inciso II do artigo 290 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048, de 1999 razão pela qual a multa a ser aplicada será elevada em três vezes conforme previsto no inciso II do artigo 292 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048, de 1999.

(fl. 165) A fiscalização constatou e descreveu, também, no presente TVF, as circunstâncias identificadas em que a fiscalizada efetuou pagamento de pró-labore / complemento de pró-labore a contribuintes individuais – sócios administradores e/ou diretores não empregados - por meio de notas fiscais, emitidas pelas pessoas jurídicas das quais tais contribuintes individuais eram sócios sendo certo que, também, nessa conduta concorrem para a ocultação da verdade (...)

(fl. 166) VIII – IDENTIFICAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO

A fiscalização verificou que o quadro societário da fiscalizada em conformidade com as alterações contratuais examinadas encontra-se constituído pelas pessoas jurídicas, organizadas e existentes segundo as leis da Austrália, a saber:

a) AUSENCO SOUTH AMERICA HOLDINGS PTY LTD, CNPJ 14.067.689/0001-86, detentora de 5.059.591 cotas, correspondentes a 91,15% do capital social da fiscalizada;

b) AUSENCO GLOBAL PTY LTD, CNPJ 14.060.397/0001-11 detentora de 491.070 cotas, que equivalem a 8,85% do capital social da fiscalizada.

47. A fiscalização cabe, ainda, consignar que ao tratar da solidariedade passiva o Código Tributário Nacional – CTN estabeleceu em seu inciso II, art. 124 que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei e o inciso IX, do art. 30 da Lei 8212, de 1991, atribuiu solidariedade a grupos econômicos.

48. A fiscalização consultou os sistemas disponibilizados a RFB e constatou que a AUSENCO GLOBAL PTY LTD no período do procedimento fiscal detinha o controle da fiscalizada por meio de outra empresa controlada - AUSENCO SOUTH AMERICA HOLDINGS PTY LTD nos termos estabelecidos pelo § 2º do art. 243 da Lei 6404, de 1976, restando caracterizado o grupo econômico integrado por elas e pela AUSENCO DO BRASIL ENGENHARIA LTDA o que resulta na solidariedade passiva imposta pelo inciso IX, art. 30 da Lei 8212, de 1991.

Ao final, a Fiscalização entendeu que a situação descrita no TVF configura prática de crime de sonegação fiscal.

Impugnação.

Os contribuintes AUSENCO DO BRASIL ENGENHARIA LTDA, AUSENCO GLOBAL PTY LTD, e AUSENCO SOUTH AMERICA HOLDINGS PTY LTD., apresentaram **Impugnação** (fls. 2.003 a 2.116) em que se argumenta e requer:

(fl. 2.113 a 2.116) “5.1. Seja acolhida a presente Impugnação para declarar a NULIDADE DOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO, nos termos abaixo:

- a) Seja reconhecida a ilegitimidade passiva da Ausenco South America Holdings Pty Ltd e da Ausenco Global Pty Ltd e seja declarada a inexistência de responsabilidade subsidiária destas pelos débitos objeto da autuação, conforme fundamentação;
- b) Seja reconhecida a nulidade da autuação em razão da ofensa ao princípio da legalidade e à decisão vinculativa do C. STF com repercussão geral sobre a terceirização da atividade fim das empresas, conforme fundamentação;
- c) Seja reconhecida a nulidade do auto de infração, haja vista a ausência de motivo para prática do ato administrativo, o que caracteriza lesão ao Princípio da Legalidade, conforme fundamentação;
- d) Seja reconhecida a nulidade da autuação haja vista o descumprimento das regras relativas à realização de diligências imprescindíveis para a prova do fato gerador, conforme fundamentação;
- e) Seja reconhecida nulidade da autuação ante à ausência de competência da fiscalização para a autuação, bem como a existência de conflito de decisões e entendimentos sobre o caso (MPT, MTE e Justiça do Trabalho), conforme fundamentação;

5.2. Na remota hipótese de não serem reconhecidas as nulidades acima apontadas, o que se admite por argumentar, requerem o acolhimento da presente Impugnação para declarar INSUBSISTENTES EM SUA TOTALIDADE os autos de infração vinculados ao processo administrativo citado no preâmbulo, cancelando-se os respectivos lançamentos de ofício e as penalidades por supostos descumprimentos das obrigações acessórias, além das multas e juros, de forma que:

- a) Seja reconhecida a prescrição do direito de reconhecer o fato gerador da obrigação tributária: Art. 7º, XXIX Cf/88 e 11 da CLT - Dos Art. 195, Inciso I Da Constituição Federal, Art. 110 Do CTN - Artigo 129 Da Lei N. 11.196/2005.
- b) Seja reconhecida a decadência parcial para lançamento de ofício, conforme fundamentação;
- c) Seja reconhecida inoccorrência de fato gerador da obrigação tributária, haja vista a licitude dos contratos firmados entre a Autuada e as pessoas jurídicas listadas nos anexos do auto de infração, de forma que a autuação seja julgada insubsistente em sua totalidade, sendo declaradas indevidas as contribuições previdenciárias e às obrigações acessórias, conforme fundamentação.
- d) Requer seja reduzida a base de cálculo da contribuição previdenciária lançada em razão da exclusão dos valores pagos às “Pjs” que tiveram comprovada, de forma inquestionável, a ausência cumulativa dos requisitos da relação de emprego, conforme Anexo II;
- e) Seja reconhecida a inexistência da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias (Auto de Infração “Multas Previdenciárias”), uma vez que sendo julgado insubsistente o auto de infração principal, o mesmo deve ocorrer com a obrigação acessória;
- f) Sucessivamente, seja reduzida a multa de ofício para o patamar máximo de 75% ou, no máximo 100%, conforme fundamentação;
- c) Sucessivamente, seja deferida a compensação do valor do eventual débito tributário com os tributos federais efetivamente recolhidos pelas referidas empresas em decorrência de cada faturamento apontado pela fiscalização no exercício de 2014- 2016, devidamente atualizados pela SELIC, o que deverá ser apurado em diligência fiscal/perícia, conforme fundamentado.

d) Por fim, seja determinado o arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais vinculada ao presente processo, ante a absoluta ausência de dolo, má-fé ou evidente intuito de fraude por parte do contribuinte, conforme exaustivamente exposto acima.

5.3. DILIGÊNCIAS: A Autuada pugna e requer pela produção das seguintes provas na busca da verdade material, nos termos do artigo 16 do Decreto 70.235/72 e recentes julgados do CARF:

a) prova oral, consistente em depoimentos dos sócios das empresas prestadoras de serviços com os quais foram considerados os vínculos empregatícios, a fim de provar a inexistência fática dos elementos da relação empregatícia, sob pena de cerceamento de defesa, cujo rol será apresentado após o deferimento da diligência.

b) Seja intimada a Receita, ou ainda oficiadas as Juntas Comerciais dos Estados sede das pessoas jurídicas mencionadas, a fim de se conhecer a íntegra dos contratos sociais destas empresas, e se averiguar a composição societária, existência de sócios de serviços (art. 997, V do C.C), bem como oitiva destes referidos sócios;

c) prova/diligência pericial para apurar o valor dos tributos federais suportados financeiramente pela Autuada, em decorrência das notas fiscais emitida pelas pessoas jurídicas relacionadas nos Autos de Infração em ataque, a fim de decotar do valor de eventual manutenção do lançamento de ofício da contribuição previdenciária;

c.1) requer a concessão de prazo para indicação de assistente técnico e quesitos após o expresse deferimento da prova/diligência pericial requerida acima, por medida de economia processual;

d) juntada de novos documentos, observado o princípio do formalismo temperado que rege o processo administrativo tributário federal;

5.4. Por fim, requer que todas as intimações sejam dirigidas 1) à Autuada e às empresas apontadas como responsáveis solidárias, cujos endereços constam da Autuação. Também devem ser dirigidas intimações a: 2) à Sociedade de Advogados constituída e registrada junto à OAB, seção de Minas Gerais, sob o nº 2.435 (art. 105, §3º do CPC) além do 3) sócio daquela, a saber, Dr. Renner Silva Fonseca, OAB/MG 97.515, com endereço à rua Paraíba, 1.174, 8o andar, Funcionários, Belo Horizonte/MG – CEP 30.130- 141, sob pena de nulidade, conforme art. 272, §2º do CPC.”

Junta na íntegra os votos:

a) RE 958.252 (fl. 2.292 a 2.569), que fixou a tese jurídica: “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” (Tema 725 da repercussão geral).

b) Acórdão n. 2201-004.763, Sessão de 06/11/2018, Recorrente SEI CONSULTORIA DE PROJETOS LTDA (fl. 2.671), em que, por maioria de votos, deu-se provimento por falta de comprovação quanto a relação de emprego e se aplicou a Súmula CARF n. 99 (aplicação do art. 150, §4º por recolhimento antecipado, ainda que parcial, para efeitos de decadência). O voto vencedor do relator designado, Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, o qual foi acompanhado pelos conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya e Debora Fofano, aduziu que não houve comprovação da *subordinação*, dado que o argumento era centrado no fato de que *os serviços foram prestados nas dependências da autuada* e outras facilidades foram disponibilizadas pela autuada, além de que as *pessoas jurídicas contratadas já haviam trabalhado (como empregados) anteriormente na empresa*:

(fl. 1.461) 11 - Quanto ao elemento fático-jurídico da subordinação, depreende-se que a imputação fiscal arrima-se nos fatos de que muitas das empresas prestadoras de serviços contratadas pela autuada prestaram serviço nas dependências da própria autuada, e outras facilidades disponibilizadas pela autuada e isto aliado ao fato de que inúmeros sócios (não caracterizados de forma individual pela fiscalização) das pessoas jurídicas contratadas já haviam trabalhado como empregados da empresa autuada e, posteriormente, voltaram a trabalhar como empregados da empresa autuada.

O voto vencido, do Conselheiro Relator Daniel Melo Mendes Bezerra, o qual foi acompanhado pelo Conselheiro Presidente Carlos Alberto do Amaral Azeredo, cita sobre o tema decisão o Ministro Mauricio Godinho Delgado, o qual aduz sobre o tema da subordinação:

(fl. 2.423) Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho.

c) Acórdão n. 2301-005.788, Sessão de 15/01/2019, Recorrente PROSUL PROJETOS SUPERVISÃO E PLANEJAMENTO LTDA (fl. 2.692 a 2.706), que julga por maioria de votos pela licitude da terceirização, além de que no caso concreto não haveria exclusividade e nem subordinação:

(fl. 2.705) Como decorrência de tal decisão do STF, perde o sentido a interpretação dada pela fiscalização quanto à caracterização da pejetização, não havendo provas nos autos da existência de vínculo de emprego e dos requisitos elencados no artigo 3º da CLT, pois todas as pessoas jurídicas foram constituídas regularmente de acordo com o artigo 2º da CLT e com o conceito de empresário, disposto no artigo 966 do Código Civil, sendo que as provas coletadas pela fiscalização corroboram o exercício de atividade empresarial, não podendo se falar em vínculo empregatício e pejetização.

Destaque-se ainda que no caso concreto não há exclusividade na prestação de serviços, tampouco havendo subordinação. Ademais, inexistente prova nos autos de que um único empresário e/ou seus funcionários realizaram quaisquer serviços na sede da autuada, uma vez que as empresas contratadas são independentes, tem sede própria ou alugada, prestam serviços em seus estabelecimentos ou, em razão da especialidade, necessitam deslocar seu pessoal

Como decorrência de tal decisão do STF, perde o sentido a interpretação dada pela fiscalização quanto à caracterização da pejetização, não havendo provas nos autos da existência de vínculo de emprego e dos requisitos elencados no artigo 3º da CLT, pois todas as pessoas jurídicas foram constituídas regularmente de acordo com o artigo 2º da CLT e com o conceito de empresário, disposto no artigo 966 do Código Civil, sendo que as provas coletadas pela fiscalização corroboram o exercício de atividade empresarial, não podendo se falar em vínculo empregatício e pejetização.

Destaque-se ainda que no caso concreto não há exclusividade na prestação de serviços, tampouco havendo subordinação. Ademais, inexistente prova nos autos de que um único empresário e/ou seus funcionários realizaram quaisquer serviços na sede da autuada, uma vez que as empresas contratadas são independentes, tem sede própria ou alugada, prestam serviços em seus estabelecimentos ou, em razão da especialidade, necessitam deslocar seu pessoal até o canteiro de obras das contratantes, sem qualquer subordinação hierárquica a autuada.

d) Acórdão 2401-005.900, Sessão de 05/12/2018, Recorrente HOSPITAL SANTA HELENA (fls. 2.707 a 2.733), por maioria de votos, entendeu pela improcedência da

autuação. Lê-se no voto que não se caracterizou relação trabalhista, em especial porque a previsão contratual que determine o local da prestação de serviços é insuficiente para a caracterizar a *pessoalidade*:

(fl. 2732) Não há subordinação que seja ínsita a um tomador de serviços que, por previsão contratual, determine o local da prestação de serviços!

Ofende o primado da lógica, querer crer que algum contratante de serviços a serem prestados, alguém que contrate outrem para um facere, para uma obrigação de fazer, não defina o local aonde o serviço será prestado, ou preveja, contratualmente, a eventual alteração de tal local.

Não se pode emprestar presunção de veracidade a alegações que pretendem imputar relação de emprego com base apenas em contrato.

e) Acórdão n. 2401-005.952, Sessão de 17/01/2019, Recorrente ZAMBONI COMERCIAL LTDA (fls. 2734 a 2.770), por maioria de votos, reduziu a multa de 150% para 75%, com o raciocínio de que não havia provas de manifesta fraude tributária intencional:

(fl. 2769) Nesse cenário, entendo que a contratação de pessoa jurídica para prestar serviços de representação comercial não pode ser considerada fraudulenta de forma genérica, como subterfúgio para dissimulação de relação de emprego, conforme pretendeu o agente de fiscalização.

Como aspecto relevante para a conduta ilícita da autuada, a fiscalização descreve que a maior parte dos representantes comerciais, constituídos sob a forma de pessoa jurídica, indicou um mesmo município como sede para fins cadastrais, distribuídos em apenas 7 (sete) endereços distintos, cujo preenchimento das declarações fiscais era realizado aparentemente pelo mesmo escritório. A ausência de estrutura empresarial ficou evidenciada pela localização dos imóveis, alguns não localizados, de cunho residencial ou vinculado a escritório de contabilidade.

Obviamente tais aspectos podem representar uma ou mais irregularidade na constituição de pessoa jurídica, o que sugere o aprofundamento da investigação fiscal, mas daí entender pela manifesta fraude tributária praticada pela recorrente no regime de contratação de pessoa jurídica é um passo adiante, que exige perfeita demonstração da conduta do sujeito passivo.

Com efeito, os elementos colhidos pela autoridade tributária não são capazes de confirmar a existência de uma política organizacional da empresa autuada, devidamente estruturada, voltada à contratação proposital do trabalho de pessoa física representante de vendas através da interposição fraudulenta de pessoa jurídica.

Consta (fl. 2.780 a 2.790) termo de audiência e voto relativos ao Processo Judicial n. 0001265-08.2013.503.0023, da 23ª Vara do Trabalho de Belo Horizonte, em que Ronaldo Cortez de Paula é Reclamante, e Ausenco do Brasil Engenharia Ltda. é Reclamada, apesar de o período laborado (2004 a 2013) não abarcar os anos calendário da autuação em questão (Ano-calendário: 2014, 2015 e 2016):

(fl. 2.780) Ronaldo Cortez de Paula, devidamente qualificado à fl. 02, ajuizou a presente ação em face de Ausenco do Brasil Engenharia Ltda., alegando, em síntese, que: iniciou a prestação de serviços de engenharia no ano de 2004, tendo laborado até o dia 17/05/2013; o último valor auferido foi R\$ 19.220,00; os serviços eram prestados por empresa do reclamante (a Linktech), por exigência da reclamada; os sócios dessa empresa eram apenas o autor e seu filho; os contratos eram assinados anualmente; no final de cada mês a empresa do autor era obrigada a emitir nota fiscal; no dia 17/05/2013, a reclamada dispensou os serviços do reclamante; a prestação de serviços

se deu de forma pessoal e sob subordinação, razão pela qual deve ser reconhecido o vínculo de emprego entre as partes.

Regularmente notificada, a reclamada compareceu à audiência inicial (fl. 297), oportunidade em que, após rejeitada a primeira tentativa de conciliação, apresentou defesa escrita, arguindo, inicialmente, a inépcia, a impossibilidade jurídica do pedido e a prescrição e, no mérito propriamente dito, sustentou, em síntese, que: inexistia vínculo empregatício entre as partes; a pessoa jurídica do reclamante já existia anteriormente ao primeiro ajustamento contratual entre as partes; a empresa Linktech Engenharia e Representações LTDA. foi constituída e registrada em 28/10/1998, vindo a celebrar contrato com a reclamada mais de 5 anos após; a prestação de serviços sempre foi realizada sob natureza e caráter civil/comercial; o reclamante precificou e negociou o seu Know how na condição de empresário; todas as propostas comerciais se deram por iniciativa do autor; a prestação da consultoria se deu com inteira liberdade e autogoverno; inexistiu subordinação, pessoalidade e habitualidade. (...)

Percebe-se, ainda, autonomia nessa prestação de serviços especializados, a partir do momento que ele diz que a restrição no traçamento de rotas se dava no tocante a reserva indígena e preservação ambiental, matérias essas de cunho legal, e não insertas no poder diretivo do suposto empregador.

A natureza comercial da avença resta caracterizada quando o autor diz que podia inclusive sugerir modificações no escopo e valor dos contratos.

Ao contrário do alegado pelo autor, a reclamada fez prova de que a constituição da pessoa jurídica em seu nome ocorreu muito antes dele iniciar a prestação de serviços à empresa. Com efeito, o reclamante iniciou a prestação de serviços para a reclamada em 12/05/2004 (fls. 327/331), ao passo que a sua empresa foi constituída e registrada em 28/10/1998 (fl. 14/16).

A testemunha ouvida a rogo do reclamante somente corroborou o entendimento deste juízo de que não houve real relação de emprego entre as partes.

Com efeito, assim afirmou a referida testemunha: (...) que reclamante tinha a liberdade técnica na elaboração do projeto; que se não lhe falha a memória o reclamante se reportava administrativa ao gerente de engenharia; (...) que teoricamente o reclamante tinha que cumprir horário, mas na prática não havia cobrança; (...) que acredita que o reclamante tinha que ir na empresa todos os dias, como qualquer outro funcionário; (...) que o reclamante não era subordinado ao Sr. Rafael Lima; (...) que o depoente assinava contratos anuais com a reclamada, sendo que havia um modelo, mas o depoente podia negociar e sugerir alterações (...); que o depoente nunca teve nenhuma falta ao serviço descontada; que, quando se apresentou à reclamada, em 2008, se apresentou como consultor e apresentou seu currículo, onde constava mais a qualificação como engenheiro do que como consultor (...).

Como se percebe do depoimento supra, não restou provada a subordinação do autor, elemento essencial para a caracterização do vínculo de emprego.

Além disso, a própria testemunha, que também prestava serviços à reclamada, disse que a ela se apresentou como consultor e que nunca teve faltas descontadas, o que se presume que também acontecia com o reclamante.

Lado outro, o depoimento da testemunha ouvida a rogo da reclamada demonstra que o reclamante era especialista em traçamento de rotas e que nem todos os projetos da empresa envolvem isso, sendo que o traçamento faz parte do projeto, mas não é o seu objeto principal.

Esclareceu, ainda, a referida testemunha que, dentro do projeto como um todo, o traçamento de rotas representa apenas 5/10%.

Assim, entendo que, por toda a prova dos autos, restou comprovado que o reclamante prestou serviços altamente especializados à reclamada, serviços esses que não eram essenciais e nem o objeto principal da empresa, recebendo remuneração diferenciada e possuindo autonomia tanto na execução dos serviços como na negociação dos valores dos contratos. (...)

Especificamente com relação aos time Sheet e controles de serviços de fls. 20/22, certo é que eles não significam que a jornada do autor era controlada. Nesse sentido até mesmo se manifestou a testemunha ouvida a rogo do autor, quando disse que na prática o autor não sofria cobrança de horário. Além disso, o preposto da reclamada explicou, coerentemente, o objetivo do time sheet, qual seja, controlar a alocação de custo, de acordo com os serviços prestados pelo reclamante, o que é perfeitamente plausível e condizente com a relação capital x trabalho.

Com relação ao organograma de fls. 101, além de por si só não servir de prova de vínculo de emprego, certo é que ele é documento unilateral, sem nenhuma assinatura da reclamada.

Por fim, entendo que o fato do reclamante possuir cartão de apresentação como engenheiro da reclamada (fl. 106) não significa que ele era empregado, nos termos celetistas, sendo que a farta prova dos autos corroborou a tese da ré.

Por todo o exposto, indefiro todos os pedidos constantes da petição inicial, uma vez que dependentes do reconhecimento da relação de emprego entre as partes.

Consta em seguida Acórdão do mesmo Processo Trabalhista (Agravo, Recurso de Revista, fl. 2.791 a 2.807).

Junta também contratos e notas fiscais das pessoas jurídicas contratadas (fl. 2.808 a 3.107).

No *Anexo I – Da impugnação específica quanto aos vínculos empregatícios com os “PJs”* explica de forma individualizada a situação de cada PJ (fl. 3.107 a 3.272). E no *Anexo II* (fl. 3.272), relaciona empresas com pluralidade de sócios, notas fiscais não sequenciadas, notas fiscais com valores variados, se constituídas antes de 2004 e se ainda ativas.

Acórdão de 1ª Instância.

O **Acórdão n. 06-68.846** (fls. 3.287 a 3.347) da 7ª Turma da DRJ/CTA, em Sessão de 13/02/2020, julgou a impugnação improcedente. São os pontos:

a) Decadência e prescrição bienal (fl. 3.318)

Com relação ao pedido para reconhecimento da *prescrição bienal prevista na CLT*, cabe afastar o pleito porque no caso dos autos não há reconhecimento de vínculo empregatício, o que existe é a consideração, para fins previdenciários, da ocorrência de contratação de segurados empregados, filiados obrigatórios do RGPS.

Quanto a decadência, votou-se que a regra aplicável é o art. 173, I, independentemente da ocorrência de início de recolhimento. Isso porque restou configurada a ocorrência da conduta dolosa.

Aplicando-se o art. 173, I, do CTN, verifica-se que teria o Fisco até 31/12/2019 para a constituição dos lançamentos – cinco anos após o primeiro dia do exercício seguinte

àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – pois, neste caso, o lançamento se refere aos anos de 2014 a 2016. Como a ciência se deu em 11/10/2019, não há decadência a ser declarada.

b) Nulidades. Ausência (fl. 3.320)

A matéria, assim como a determinação da exigência tributária, está identificada. O auto de infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade.

A alegada falta de diligências nas PJ dos prestadores de serviços não macula o lançamento, pois restaram muito bem demonstrados os elementos que evidenciam no caso a contratação de segurados empregados, formalmente travestidos de PJ.

c) Pedido de perícia para desconto de valores recolhidos pela PJ (fl. 3.321)

A impugnante pediu perícia para apurar o valor dos tributos federais suportados financeiramente pela Autuada, em decorrência das notas fiscais emitida pelas pessoas jurídicas relacionadas nos Autos de Infração em ataque, a fim de descontar do valor de eventual manutenção do lançamento de ofício da contribuição previdenciária. No caso, não houve indicação de perito e dos quesitos a serem verificados e, assim, considero o pedido não formulado nos termos do citado §1º do art.16 do PAF.

d) Caracterização de segurados empregados (fl. 3.321)

Pessoalidade. Cada elemento questionado na defesa, como a anotação de nomes nas Notas Fiscais, pagamento de reembolsos ou exclusividade na prestação de serviços etc., não pode ser tomado como suficiente para a conclusão da presença de relação entre empresa e segurado empregado. Entretanto, ao somarmos todos os elementos colhidos, resta clara a conclusão de que a relação real existente não é entre PJ e sim entre PJ e segurado empregado.

Acrescente-se que a Autoridade Fiscal verificou que as GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social e Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica das empresas prestadoras de serviços contratadas não tinham segurados empregados, temporários ou avulsos registrados. Tal situação também aponta fortemente pela prestação dos serviços com personalidade pelo sócio.

Não eventualidade e habitualidade. Resta claro de que os profissionais contratados pela autuada por meio de pessoas jurídicas exerciam atividades diretamente ou indiretamente relacionados às atividades da impugnante (art. 9º §4º do RPS – Decreto 3.048/1999).

Na mesma trilha, a análise dos Anexos do Relatório Fiscal demonstra terem sido contabilizados valores creditados para cada uma das pessoas jurídicas contratadas em praticamente todas as competências objeto do lançamento.

Onerosidade. O requisito da onerosidade encontra-se evidenciado nos autos por meio dos registros contábeis do contribuinte de pagamentos formalizados às pessoas jurídicas, mas que, na realidade, são relativos a retribuição de serviços prestados por segurados empregados.

Subordinação. Quanto à subordinação, requisito mais polêmico nesses casos, entendeu-se que esta restou evidenciada nos autos em razão das cláusulas dos instrumentos contratuais analisados e dos seus respectivos termos de formalização e enquadramentos citados no extenso Relatório Fiscal, que, em essência, autorizavam a contratante a definir, a seu critério, por quem, como e quando os serviços deveriam ser prestados.

(fl. 3.327) Os profissionais, em decorrência dessa situação, naturalmente, assim como segurados empregados, se submetem ao poder de direção e de fiscalização da contratante, e às sanções disciplinares no caso de descumprimento das orientações quanto à forma de execução dos serviços prestados cotidianamente.

(fl. 3.329) 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.

Logo, se enquadra como típico empregado aquele prestador de serviços (ou pessoa jurídica) 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 controle, fiscalização ou objetivamente submisso quanto ao modo de exercer sua função.

É o que ocorre no caso concreto, em que se tem profissionais ligados a atividades da autuada, pois sem nenhuma dificuldade é possível constatar que os trabalhadores foram inseridos no processo produtivo da atividade do sujeito passivo e que a especialização deles confunde-se com as atividades da autuada.

Cita também trechos do Termo de Verificação Fiscal demonstrando que os contratos similares denotam falta de liberalidade do contratado de interpor qualquer condição pessoal, que há Boletim de Medição e que não há espaço para flexibilidade na execução do projeto. Que o pagamento não dependia de resultado e que havia reembolso de despesas, tal como despesa médica.

(fl. 3.332) Ademais, também se constatou que a impugnante deduziu essas despesas como se fossem suas, o que evidencia a forma, em tese, fraudulenta de contração de pessoas jurídicas.

(fl. 3.335) Assim, depreende-se que os sócios e os diretores, quando de forma simulada recebem remunerações por interpostas pessoas jurídicas, para, em tese, sonegar e fraudar o recolhimento de tributos, ferem o dever de lealdade que impede ao administrador utilizar em proveito próprio ou de terceiro informações a que têm acesso em razão do cargo que ocupa.

e) Terceirização – Entendimento do STF (fl. 3.335)

(fl. 3.335) O contribuinte alega que sua situação é regular, nos termos das Leis 13.467/2017 e 13.874/2019 e porque o STF já admitiu a possibilidade de Terceirização de mão-de obra para a atividade fim da empresa.

(fl. 3.336) Embora os contratos estejam devidamente formalizados, os fatos apurados revelam que a autuada desejava contratar serviços de natureza contínua, pessoal e subordinada, o que constituiu causa objetiva da vinculação dos prestadores de serviços (pessoas físicas – sócios) à autuada, na condição de segurados empregados e não contratação de PJ.

f) Prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas.

(fl. 3.336) O contribuinte alega que a possibilidade de prestação de serviço em caráter personalíssimo por pessoa jurídica foi expressamente admitida pela Lei nº 11.196/2005, artigo 129. (...) Todavia, uma vez verificada a presença de elementos caracterizadores da vinculação ao RGPS de segurado empregado, não há que se cogitar a aplicação da Lei nº 11.196/2005, artigo 129.

(fl. 3.337) Ademais, ao contrário do entendimento da defesa, a edição do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 não representou um impedimento para a autoridade tributária analisar os casos que envolvem irregularidades nas contratações, como ocorreu no caso em questão.

Neste tópico o Acórdão fala sobre a compensação de pagamentos de contribuições previdenciárias recolhidos pelas Pessoas Jurídicas, afirmando que o impedimento está na falta de demonstração dos valores:

(fl. 3.337) Com relação ao pedido para que se compense supostos valores recolhidos pelas PJ em tela, cabe esclarecer que a impugnante não trouxe aos autos, especificadamente e mês a mês, os supostos valores das compensações pleiteadas por prestador de serviço, bem como os recolhimentos desses valores referentes à remuneração obtida em decorrência dos serviços prestados à defendente. Tais valores, ressalte-se deveriam ser comprovados por documentos idôneos, pois o ônus probatório é de quem alega. É o que determina o já citado § 4º do art.16 do Decreto 70.235/72 - que regula o Processo Administrativo Fiscal PAF.

g) Justiça do Trabalho/MPT e RFB – Competências distintas (fl. 3.337)

Ao contrário do entendimento da defesa, a competência da Justiça do Trabalho ou do Ministério Público do Trabalho (reconhecimento de vínculo empregatício), prevista na Constituição da República – CR de 1988, não se confunde com o caso em tela, que trata da competência da RFB para a constituição de créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos (Terceiros).

A possibilidade de haver decisões contraditórias sobre aspectos de uma mesma questão no âmbito da Justiça do Trabalho e da Secretaria da Receita Federal do Brasil não põe em risco a segurança jurídica e nem a harmonia entre os Poderes Executivo e Judiciário. Diga-se que decisões contraditórias sobre a mesma questão são inerentes à prática interpretativa e ocorrem no âmbito da própria Justiça do Trabalho.

h) Pagamentos de complementos de pró-labore (fl. 3.340)

(fl. 3.341) Não resta dúvida de que a contratação das pessoas físicas (Jay Preston Chapman, Paulo Eduardo Antunes Libanio e José Roberto Perez) ocorreram com a simulação de uma contratação de pessoa jurídica da qual a pessoa física era sócia, para dar aparência de verdadeiro ao negócio jurídico pactuado.

i) Multa de ofício qualificada (fl. 3.341)

Ao omitir seus segurados empregados em GFIP (travestidos de PJ), houve redução dolosa e ilegal do valor devido à Previdência Social confessado em GFIP, o que impõe a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, § 1º da Lei 9430, de 1996.

j) Juros de mora (fl. 3.343)

É a partir do fato gerador que deve ser iniciada a contagem para cálculo dos juros de mora o fato gerador, que ocorre no mês da remuneração devida ou creditada a qualquer título, conforme o artigo 28, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

k) Multa regulamentar (fl. 3.343)

A Folha de Pagamento da fiscalizada, do período de 01/2014 a 12/2016 deixou de registrar corretamente todos os segurados empregados a seu serviço e o correto total de suas remunerações integrais, infringindo o disposto no inciso I do artigo 32 da Lei 8.212/1991, combinado com o inciso I e § 9º do artigo 225 do RPS (Código de Fundamentação Legal - CFL: 30).

Em resumo, julgou quanto à multa regulamentar que é vedado às autoridades administrativas tributárias agir de forma diversa àquela estipulada em lei, não podendo dela se desvencilharem sob pena de responsabilidade funcional.

l) Solidariedade (fl. 3.344)

Quanto à solidariedade, entendeu-se existir grupo econômico: por força do inciso II do art. 124 do CTN combinado com o inciso IX do art. 30 da Lei 8.212/1991 a responsabilidade passiva solidária das empresas AUSENCO SOUTH AMERICA HOLDINGS PTY Ltda e AUSENCO GLOBAL PTY Ltda foi mantida.

m) Pedidos de oitiva/prova oral (fl. 3.346)

Julgou-se que não existe previsão legal.

n) Representação fiscal para fins penais (fl. 3.346)

Aplicou-se a Súmula CARF n. 28.

o) Intimação dos advogados (fl. 3.346)

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 23, II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, determina que as intimações sejam feitas por via postal, ou qualquer outra com prova de recebimento, e endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo (endereço da empresa).

Recurso Voluntário.

Cientificado em 04/03/2020 (fl. 3.367), AUSENCO DO BRASIL ENGENHARIA LTDA., AUSENCO GLOBAL PTY LTD. e AUSENCO SOUTH AMERICA HOLDINGS PTY LTD interpuseram **Recurso Voluntário** (fls. 3.371 a 3.492) em 27/04/2020 (fl. 3.389). Nele, aduz, em suma:

Nulidades do acórdão recorrido. Falta De Referência Expressa Às Razões De Defesa E Decisão Ultra Petita – Nulidades – Artigo 31 Do Decreto 70.235/721) sobre a) Recentes decisões do CARF aplicando o entendimento do STF em sede de repercussão geral nos autos da ADPF 324 e o RE 958.252 e sobre b) a multa de ofício sob o percentual de 150%:

Mérito recursal. Alega:

1. Ilegitimidade passiva da Ausenco South America Holdings Pty LTD e da Ausenco Global Pty LTD.
2. Decisão do STF com Repercussão Geral sobre o tema.
- 3 Ausência de motivação para a autuação. Exercício regular do direito da recorrente. Ofensa ao princípio da legalidade.
4. Vício de forma do ato administrativo de fiscalização. Ausência de diligências imprescindíveis para prova dos fatos (fl. 3.386)
5. Ausência de competência da fiscalização para a autuação – direito tutelado pelo MPT e a Justiça do Trabalho (fl. 3.392)
6. Conflito de competência – primazia das decisões do Ministério Público do Trabalho e Ministério do Trabalho sobre os fatos em análise (fl. 3.393)
7. Conflito de competência – primazia das decisões judiciais da esfera trabalhista – art. 114 da CF (fl. 3.395)
8. Prescrição do direito de reconhecer o fato gerador da obrigação tributária (fl. 3.397).
9. Decadência parcial para lançamento de ofício – art. 150, §4º do CTN (fl. 3.402).
10. Ausência de desconsideração da personalidade jurídica das PJs – regulamentação do parágrafo único do 116 do CTN (fl. 3.402).
11. Inocorrência do fato gerador – prevalência da autonomia da vontade privada (fl. 3.405). Lei que regulamenta e autoriza expressamente a terceirização da atividade fim das empresas (fl. 3.408). Recentes posicionamentos do CARF sobre o caso em análise (fl. 3.412). Declaração de direitos da liberdade econômica – Lei 13.874/2019 (fl. 3.415). Retroatividade benéfica da lei que regulamenta a terceirização e da lei que trata da liberdade econômica (fl. 3.416)
12. Ônus da prova no PAT – não realização de diligências (fl. 3.418)
13. Impugnação específica quanto aos argumentos trazidos pela fiscalização no tópico do TVF denominado “contexto” (fl. 3.424)
14. “Fenômeno da Pejotização” – Suposta lesão aos direitos trabalhistas e previdenciários do sócio da pessoa jurídica prestadora de serviços (fl. 3.427)
15. Não configuração dos elementos fático-jurídicos da relação de emprego – art. 3º da CLT (fl. 3.429)

16. Supostos pagamentos de pró-labore e/ou complemento de pró-labore por meio de nota fiscal de prestação de serviços emitida por pessoa jurídica da qual o sócio administrador ou diretor não empregado é/foi sócio (fl. 3.467)

17. Diligências documentais realizadas pela fiscalização (fl. 3.468)

18. Das auditorias relacionadas a contratações posteriores aos vínculos com as “PJs” (fl. 3.475)

19. Auditorias ligadas a lançamentos contábeis (fl. 3.479)

20. Obrigações acessórias – auto de infração de multas previdenciárias (fl. 3.481)

21. Multa de ofício – inexistência de evidente intuito de sonegação: multa qualificada insubsistente – confisco – precedente do STF (fl. 3.482).

22. Ausência de evidente intuito de fraude. Ausência de requisitos para formalização da representação fiscal para fins penais (fl. 3.487)

23. Direito de compensação – aplicação dos arts. 166 e 170 do CTN.

24. Termo inicial da contagem dos juros de mora e correção monetária.

25. Aplicação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, em caso de eventual empate no julgamento.

Contrarrazões ao Recurso Voluntário

A União (Fazenda Nacional) apresentou **Contrarrazões ao Recurso Voluntário** (fl. 3.873 a 3.945). Sumariza:

1. Inexistência de nulidade. A decisão recorrida analisou os argumentos relevantes para formação da convicção dos julgadores.

2. Competência da fiscalização para reconhecer vínculo empregatício e efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias devidas. Jurisprudência pacífica do STJ.

3. Do manifesto descabimento da alegação de prescrição do direito de reconhecer o fato gerador da obrigação tributária.

4. Extinção parcial do crédito em razão da decadência com base no art. 150, §4º do CTN.

5. Do descabimento das alegações voltadas a determinar o procedimento da ação fiscal. Inexistência de vício no lançamento.

6 Do descabimento das alegações de ofensa à legalidade, ao art. 129 da Lei n. 11196/05, às Leis 13.429/17 e 13.874/2019, às decisões do STF e aos artigos 332, 289, §1º, VI, 927, III e 1.039, do CPC. 6.1 Interpretação do art. 129 da Lei n. 11.196/05 6.2. Decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a terceirização de atividade-fim.

7. Dos elementos constitutivos da relação de emprego.

8. Da jurisprudência sobre o tema.

9. Do cabimento da multa de ofício.

10. Da responsabilidade de AUSENCO SOUTH AMERICA HOLDINGS PTY LTD e da AUSENCO GLOBAL PTY LTD.

Emendas ao Recurso Voluntário

Em seguida há **manifestação da Recorrente** (fl. 3.951-2), datada de 10/09/2020, informando que em 17/06/2020 o STF julgou constitucional a Lei da Terceirização (Lei 13.429/2017), que permitiu a terceirização de atividades-fim das empresas urbanas.

(fl. 3.952) Outrossim, verifica-se que após a interposição do presente recurso houve o arquivamento do Inquérito Civil de nº 001381.2018.03.000/6, face à inexistência de constatação de elementos que indiquem que as Recorrentes adotam o desvirtuamento da contratação de pessoa jurídica como prática organizacional, consoante relatório de arquivamento anexo.

Foram anexadas as ADINs 5.685/DF (fl. 3.953), 5.686 (fl. 4.066), 5.687 (fl. 4.170), 5.695 (fl. 4.279), 5.735 (fl. 4.383).

Também consta **Emenda ao Recurso Voluntário** protocolizado em 15/12/2021 (fl. 4.498) em que o contribuinte alega pela superveniência do Decreto n. 10.854/2021:

(fl. 4.499) Dentre as referidas disposições, verifica-se que o supracitado Decreto regulamenta o processo de terceirização através do seu Capítulo IX, definindo que a mera identificação do trabalhador na cadeia produtiva do contratante e o uso de suas ferramentas não implica em necessariamente na existência de vínculo empregatício entre as Partes, cabendo ocorrer a demonstração da caracterização da subordinação jurídica de forma inequívoca no caso concreto.

Explica que “a formação do vínculo de emprego do prestador com a tomadora de serviços apenas pode ser caracterizado em caso de fraude” (fl. 4.500). Em não havendo fraude, é lícita a *simples terceirização*, de forma que deve haver retroatividade na aplicação do Decreto 10.854/2021 e da Lei 13.429/2017, conforme o art. 106, II, “a” do CTN (aplicação ao fato pretérito quando, em ato não definitivamente julgado, a lei deixe de definir o fato como infração).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade.

Inicialmente, atesto a tempestividade da peça recursal. Cientificado em 04/03/2020 (fl. 3.367) interpôs Recurso em 27/04/2020 (fl. 3.389).

Cabe ressaltar que os prazos processuais no âmbito da Receita Federal foram suspensos até o dia 29/05/2020, conforme artigo 6º da Portaria 543 de 20/03/2020 e da Portaria 8.112 de 20/03/2020 do CARF.

Desde já entendo pela impossibilidade do debate, trazido pela Recorrente, quanto a aplicação do art. 19-E da Lei 10.522/2002 (em caso de eventual empate no julgamento) dada a nova regulamentação do RICARF/2023.

1. Nulidades da decisão de 1ª instância

Traz o Recorrente que seriam nulidades do acórdão recorrido a falta de referência expressa ao entendimento do STF, sobre a multa de ofício de 150%, sobre a ausência de provas suficientes.

Quanto a falta de referência ao atual entendimento do STF, o assunto foi tratado em tópico próprio (fl. 3.336). Sobre a motivação da qualificação da multa (150%), basta verificar a seção específica (fl. 3.341).

Em relação às provas, sempre será cabível alegar que há ou não prova suficiente em um processo (administrativo ou judicial) para a formação do convencimento. À alegação genérica, portanto, não cabe maiores digressões. No mais, dado que o tema das provas foi longamente percorrido na decisão, não há a nulidade arguida.

2. Competência da fiscalização e primazia das decisões judiciais

Alega o contribuinte pela ausência de competência da fiscalização para a autuação. Que o direito é tutelado pelo Ministério Público do Trabalho e a Justiça do Trabalho (fl. 3.392). Também traz a primazia das decisões judiciais da esfera trabalhista – art. 114 da CF (fl. 3.395)

Este Conselho entende que é competente a Auditoria Fiscal da Receita Federal do Brasil para determinar o enquadramento do trabalhador em uma ou outra categoria de segurados da previdência social, cabendo ressaltar que tal competência não é incompatível com atribuição da Justiça do Trabalho.

A autoridade considera ou desconsidera uma relação para fins tributários/previdenciários, o que é diferente de constituir ou desconstituir. Desta feita, independe de qualquer *regulamentação de norma antielisiva* (art. 166, §único do CTN), ou *inadmissibilidade de intervenção* do Estado sobre contratos lícitos, pois o Fisco tem a obrigação de fiscalizar o correto cumprimento das obrigações tributárias.

A competência encontrava-se na própria Lei 8.212/1991 e no Decreto 3.048/1999:

Lei 8.212/1991. 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;

Decreto 3.048/1999. Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para: (...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá *desconsiderar* o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Também cabe acrescentar o art. 33 da mesma Lei (à SRF compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos).

A legislação definiu os segurados obrigatórios da Previdência Social e os classificou como empregados, empregados domésticos, contribuintes individuais, trabalhadores avulsos e segurados especiais (art. 12 da Lei 8.212/1991). Cada tipo de segurado recebe tratamento diverso, de modo que definir se alguém é empregado ou contribuinte individual é, sim, competência do Fisco *para fins tributários*.

Não cabe, portanto, alegar que a fiscalização não é competente para “declarar a existência ou não” de vínculo empregatício e que tal tarefa é exclusiva da Justiça do Trabalho.

Como muito bem coloca a PGFN:

(fl. 3.883) No caso, o auditor não efetuou profunda investigação na sede da empresa para verificar se os artistas estavam recebendo hora-extra, adicional noturno, ou mesmo se as condições de trabalho eram adequadas. Apenas para ilustrar, essas sim matérias reservadas à Justiça do Trabalho. A preocupação da autoridade foi outra: ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias.

3.Prescrição do direito de reconhecer o fato tributário

Conforme o contribuinte, para que exista a obrigação tributária é imprescindível o reconhecimento prévio de relações de emprego, cujo prazo prescricional para reconhecimento consta em lei própria e já se esgotou (art. 11 da CLT).

Nessa visão, ocorreu a prescrição da pretensão de reconhecimento de vínculo de trabalho entre a Recorrente e os sócios das empresas que lhe prestaram serviços cujos contratos já foram encerrados há mais de 2 anos a contar da data da ciência pelo contribuinte do lançamento de ofício.

Com relação ao pedido para reconhecimento da *prescrição bienal prevista na CLT*, cabe afastar o pleito porque no caso dos autos não há reconhecimento de vínculo empregatício, o que existe é a consideração, para fins previdenciários, da ocorrência de contratação de segurados empregados, filiados obrigatórios do RGPS (fl. 3.318).

Tal raciocínio não se coaduna com o art. 146, III, “b” da CF/88, que exige Lei Complementar para tratar das normas gerais sobre obrigação, crédito, prescrição e decadência tributários. A autoridade fiscal deve constituir o crédito de acordo com o negócio jurídico efetivamente realizado, independentemente da formalização que as partes lhe tenham atribuído.

Essa competência se submete a regras próprias quanto aos efeitos da Lei no tempo e, portanto, não é vinculada às regras trabalhistas.

4. Decadência com base no art. 150, §4º do CTN

O contribuinte alega pela extinção parcial do crédito em razão da decadência com base no art. 150, §4º do CTN. (fl. 3.402).

Todavia, a regra aplicável é o art. 173, I, independentemente da ocorrência de início de recolhimento. Isso porque restou configurada a ocorrência da conduta dolosa.

Aplicando-se o art. 173, I, do CTN, verifica-se que teria o Fisco até 31/12/2019 para a constituição dos lançamentos – cinco anos após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – pois, neste caso, o lançamento se refere aos anos de 2014 a 2016. Como a ciência se deu em 11/10/2019, não há decadência a ser declarada.

5. Diligências. Vício de motivação no lançamento. Análise de provas.

Traz o contribuinte que existe vício de forma do ato administrativo de fiscalização, dada a ausência de diligências imprescindíveis para prova dos fatos.

O contribuinte entende que a fiscalização deveria realizar diligências para demonstrar a configuração do vínculo empregatício, haja vista se tratar de matéria fática. Argumenta que a fiscalização ter-se-ia limitado a examinar documentos e, assim, se basearia em presunções e *provas indiciárias*, o que violaria a estrita legalidade e um suposto princípio “*in dubio pro contribuinte*”, enquanto, para aferir o vínculo empregatício, seria essencial verificar a realizar diligências *in loco* e entrevistas.

Acertadamente a PGFN, em sede recursal (fl. 3.889), invoca o *princípio da livre convicção motivada*. É a disposição expressa do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972: Art. 29 - Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. o que resulta no princípio da livre convicção motivada.

A distinção de provas diretas e indiretas carece de qualquer relevância jurídica, pois não há distinção dentre os elementos de prova. Por consequente, deve-se rejeitar descabida a alegação de que o uso de indícios violaria o princípio da legalidade estrita.

A fundamentação do lançamento partiu de detida apreciação do acervo de provas pela autoridade fiscal. Consequentemente, a análise do arcabouço probatório permitiu formar a convicção da autoridade lançadora, posteriormente corroborada pela Delegacia Regional de Julgamento.

Por fim, no que concerne os pedidos de diligência, tem-se que o *indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis* (Súmula CARF nº 163).

6. Ofensa à legalidade. Autonomia da vontade. Regulamentação do § único do 116 do CTN. Alterações legais. Terceirização de atividade fim.

O contribuinte aduz por uma mudança de paradigma lastreada na ideia de que as partes possuem autonomia da vontade privada (fl. 3.405) e que mesmo a legislação e jurisprudência caminham para a possibilidade de não mais óbice às contratações de pessoas físicas por jurídicas. (vide fl. 3.408, 3.412 e 3.415).

Traz que, considerando o julgamento do Supremo Tribunal Federal, ao julgar conjuntamente a ADPF 324 e o RE 958.252 (repercussão geral), nos quais se discutia a *licitude da terceirização* de atividades precípuas da empresa tomadora de serviços, fixou a seguinte tese jurídica (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"

Isto não contradiz a jurisprudência do CARF, no sentido de que, caracterizados os elementos da relação empregatícia, os negócios jurídicos devem ser reclassificados, afastando-se o art. 129 da Lei n. 11.196/1996 (prestação de serviços intelectuais se sujeitam à legislação da pessoa jurídica para fins fiscais/previdenciários), e, em seu lugar, devem incidir as normas que regulam as relações previdenciárias entre empregadores e empregados.

Sobre a terceirização da atividade-fim, bem traz nas contrarrazões a PGFN: Conforme expresso na ementa do julgamento da ADPF, entendeu-se pela possibilidade de terceirização de atividades de uma sociedade para que outra sociedade as exercesse, preservando-se, todavia, obrigações trabalhistas entre o empregador cedente de mão-de-obra e o empregado cuja mão-de- obra é cedida ao tomador (fl. 3.905).

Ainda no tema da liberdade negocial e de uma norma geral antielisão, não cabe trazer a necessidade de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN (dissimulação), que sequer foi base para a fundamentação do Auto de Infração. Não é necessária tal regulamentação para a desconsideração da personalidade jurídica para fins tributários/previdenciários.

Outra alegação do contribuinte é de que, considerando a promulgação da Lei 13.429/2017, cujo texto regulamenta o Processo de Terceirização, "afastando em definitivo qualquer entendimento de ilicitude quanto prática", deve-se julgar pela retroatividade benigna da Lei n. 13.429/2017.

A Lei 13.429/2017 somente entrou em vigor a partir de novembro de 2017, é dizer, não é aplicável nestes lançamentos. E é importante lembrar que a aplicação da legislação tributária só se dá com as *infrações*, e não com as obrigações principais, conforme arts. 105, 106 e 116 do CTN.

7. Processo Judicial Trabalhista n. 0001265-08.2013.503.0023.

Não se olvide que consta (fl. 2.780 a 2.790) termo de audiência e voto relativos ao Processo Judicial n. 0001265-08.2013.503.0023, da 23ª Vara do Trabalho de Belo Horizonte, em que Ronaldo Cortez de Paula é Reclamante, e Ausenco do Brasil Engenharia Ltda. é Reclamada,

apesar de o período laborado (2004 a 2013) não abarcar os anos calendário da autuação em questão (Ano-calendário: 2014, 2015 e 2016).

Consta em seguida Acórdão do mesmo Processo Trabalhista (Agravado, Recurso de Revista, fl. 2.791 a 2.807).

Em não se tratando de caso não tratado neste processo administrativo, pode influenciar o julgamento mas não o vincula.

8. Multa de ofício qualificada

Neste ponto o contribuinte vai contra a multa de ofício por inexistência de evidente intuito de sonegação. Aduz a recorrente que não há prova de intuito de fraude, de simulação, tampouco de intuito de sonegação nem de dolo. Portanto, é indevida a aplicação triplicada da multa, a qual deverá ser equitativamente reduzida.

A contribuinte defende que o TVF, em momento algum, fundamentou a aplicação da multa de ofício de 150% na suposta reincidência da conduta das Recorrentes e que a duplicação da multa ocorreu de forma genérica e evasiva: “pela ocorrência de fatos que se subsumam a pelo menos uma das previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/1964”.

Como consta no tópico “Análise caso a caso” deste voto, tem-se a documentação apresentada, por meio da qual é possível constatar que a grande maioria das empresas contratadas sequer possui instrumentos contratuais aptos a lastrear a relação jurídica de contratação “PJ – Rj – PJ”.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Em sua maioria, os documentos guardam grande semelhança entre si, inclusive no âmbito da proposta comercial apresentada, o que leva a crer que a construção de seus termos foi realizada pela contratante.

Trata-se, aqui, de conduta reiterada de procedimento sabidamente não admitido, ou, em outras palavras, dissimulação de relações de emprego mediante interposição de pessoas jurídicas – contratações que se repetem nos moldes e no tempo. Há, assim, redução dolosa e ilegal do valor devido à Previdência Social. Este fundamento aparece tanto no TVF quanto na decisão da DRJ.

O dolo é aferido pela manifestação de vontade das partes plasmada na documentação constante nos autos.

Mantida a qualificação da multa em virtude da conduta dolosa aferida, aplica-se o art. 173, I, CTN, afastando-se a incidência do art. 150, §4º do Código, como aliás é afirmado no tópico da decadência deste voto.

Posto que há, efetivamente, motivo para a qualificação, insurge o Recorrente contra a multa qualificada por motivo de confisco, inclusive citando precedente do STF (fl. 3.482). O tema não prospera neste Conselho, que não pode avaliar multa confiscatória.

Sucintamente, cito a Súmula CARF n. 2, posto que a avaliação do percentual da multa implica na não aplicação da lei, e nenhum precedente não-vinculante pode servir de base para o afastamento do que está posto na legislação.

Todavia, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502), a nova regra mais benéfica deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, c do CTN, sendo reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

9. Responsabilidade da Ausenco South America Holdings PTY LTD e da Ausenco Global Pty Ltd

Trata o contribuinte da ilegitimidade passiva da Ausenco South America Holdings Pty LTD e da Ausenco Global Pty LTD, é dizer, de que não seriam responsáveis, tanto em relação às obrigações principais, quanto as obrigações acessórias.

A Autoridade Lançadora, no seu Relatório Fiscal, traz com detalhes os fundamentos fáticos e jurídicos de responsabilizar as sociedades empresárias.

Como bem, aponta a Autoridade Lançadora, os sócios da AUSENCO SOUTH AMERICA HOLDINGS PTY LTD e da AUSENCO GLOBAL PTY LTD são detentores da maior parte do capital social.

a) AUSENCO SOUTH AMERICA HOLDINGS PTY LTD, CNPJ: 14.067.689/0001-86, detentora de 5.059.576 cotas da auditada, correspondentes a 91,153% do capital social desta empresa;

b) AUSENCO GLOBAL PTY LTD, CNPJ: 14.060.397/0001-11, que possuía 491.069 cotas da auditada, que equivaliam a 8,847% do capital desta empresa.

Essas sociedades empresárias, apesar de serem constituídas em outro País, devem seguir as Leis Brasileiras, e, pela composição societária acima, não há dúvida que são controladoras da AUSENCO DO BRASIL ENGENHARIA LTDA. Tratando-se de controladoras do grupo econômico, tal qual afirmado pela primeira instância, mantenho a responsabilidade quanto às obrigações principais e acessórias das duas empresas mencionadas.

Configurado, portanto, o grupo econômico, pressuposto para incidência da responsabilidade prevista no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 com supedâneo no art. 124 do CTN.

10. Representação Fiscal para Fins Penais

Defende a recorrente que salta aos olhos a falta de indicação do dispositivo legal onde se encontra o tipo penal, o que dificulta a defesa e reforça a fragilidade do Auto de Infração e seus fundamentos. Aduz que, ainda que seja considerado que a Fiscalização se refere aos tipos penais dos artigos 337-A/CP e 1º/Lei 8.137, ainda assim não haveria enquadramento da conduta da Recorrente (na pessoa de seus administradores) ao tipo penal.

A alegação do impugnante fica prejudicada, pois este Órgão Julgador não é competente para apreciar as controvérsias insertas no Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, segundo a Súmula CARF nº 28, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, *in verbis*: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Portaria nº 383, de 12/07/2010, publicada no DOU de 14/07/2010).

11. Direito à compensação – aplicação dos arts. 166 e 170 do CTN.

Considerando a possibilidade de não ser acatada a defesa ora proposta, afirma o contribuinte que faz jus a compensar os tributos federais pagos pelas Pessoas Jurídicas contratadas (e cujos sócios foram considerados empregados da Recorrente).

A 1ª instância julgou que os lançamentos ainda estavam em análise e que “o contestador não trouxe aos autos, especificadamente mês a mês os valores das compensações por prestador de serviço, como os recolhimentos desses valores, comprovados por documentos idôneos, pois o ônus probatório é de quem alega”.

O entendimento desta Turma é de que não é da competência desta Seção e nem do Conselho a compensação de tributos – não cabe a este julgamento. Deve o contribuinte procurar as vias próprias para tal.

12. Juros de mora e correção monetária. Termo inicial.

Entende a Recorrente que os juros de mora e a correção monetária incidentes sobre o débito devem ser contabilizados a partir do dia da efetivação da dívida, ou seja, após o trânsito em julgado administrativo.

Ao contrário que argumenta a Recorrente, o fato gerador ocorre no mês da remuneração devida ou creditada a qualquer título, conforme o artigo 28, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, *in verbis*:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Logo, não há como acolher as alegações para considerar a data do trânsito em julgado.

13. Elementos constitutivos da relação de emprego (fl. 3.429). Pagamentos de pró-labore por meio de nota fiscal (fl. 3.467).

O contribuinte se insurge, neste ponto, pela não configuração dos elementos fático-jurídicos da relação de emprego – art. 3º da CLT (*Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário*). Também afirma não haver lesão aos direitos trabalhistas e previdenciários do sócio da pessoa jurídica prestadora de serviços. No Recurso Voluntário, reitera os argumentos da não configuração dos elementos fático-jurídicos da relação de emprego para análise do CARF.

a) Onerosidade.

Aduz o contribuinte que a Fiscalização não fez prova de que houve de fato pagamento dos valores descritos nas Notas Fiscais. A alegação não faz sentido ante a eficácia probatória das notas fiscais, assim como dos próprios livros contábeis. A simples leitura do art. 226 do Código Civil e art. 923 do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores, revela a aptidão probatória da escrita contábil.

Quanto a forma de cálculo da remuneração contratual – baseada em horas trabalhadas – o Recorrente traz que é incompatível com a remuneração em relação empregatícia, na qual é devido o salário mensal independentemente da efetiva entrega dos serviços. Aduz, ainda, pela necessidade de apresentação dos boletins de medição, o que descaracterizaria a relação laboral, pois o salário não é vinculado.

Todavia o pagamento pelas horas trabalhadas indica que as contratadas são remuneradas pela prestação contínua de serviços pelos profissionais que os prestam e não pelo resultado do serviço contratado, ou seja, indicam que *o pagamento não se relaciona com o resultado do serviço*, o que afasta a assunção de risco econômico típica das empresas prestadoras de serviço autônomas, assemelhando-se, isto sim, à relação de natureza empregatícia.

Já o pagamento não mensal, ou com variações relevantes (ainda com mais de uma nota fiscal por mês) são índices relevantes, mas que não determinam a questão pois a remuneração variável não é estranha à relação empregatícia, sendo permitida pela legislação e amplamente utilizada como meios de incentivo à produtividade e alinhamento de interesses, especialmente para os trabalhadores mais qualificados. Por outro lado, a numeração sequencial das Notas Fiscais, em diversos casos, reforça a dependência econômica dos prestadores em relação à contratante.

b) Pessoalidade.

Há amplo arcabouço probatório que instrui o feito, compreendendo os contratos de prestação de serviços cujos objetos indicavam a contratação de serviços de caráter personalíssimo; o fato de que a autuada/contratante arcava com as despesas para prestação de serviços, mediante reembolso; a prova de que a contratante fornecida assistência médica aos contratados; uma série de indícios específicos para cada um dos contratados enumerados em planilha própria; o fluxo de pessoal que passava da condição de empregado para prestador de serviços por meio de pessoa jurídica e vice-versa; a emissão de notas fiscais em que não era discriminado o serviço prestado, sendo, em vez disso, indicado o profissional responsável pela prestação de serviços e as GFIPs apresentadas pelas sociedades subcontratadas.

Convém observar que os contratos mencionados pelo Recurso Voluntário nomeiam os profissionais que compõem as equipes técnicas de prestação de serviços e especificam as atribuições de cada um deles.

As contrarrazões da PGFN, acertadamente, aduzem:

(fl. 3.920) Examine-se, por exemplo, o contrato com a MTE ENGENHARIA. O contrato enumera os cinco membros da equipe e indica suas respectivas especialidades. Pede-se vênia para frisar, o contrato não apenas indica que os serviços devem ser realizados por um consultor de mecânica, um de elétrica, um de cimento, um de operações portuárias e um gestor de contrato e planejamento, mas identifica nominalmente cada um dos profissionais que exercem tais atribuições indicando, inclusive, o tempo de experiência de cada um deles. Manifesto, portanto, que cada um desses prestadores é infungível no exercício das atividades relacionadas a sua expertise, o especialista em concreto não deve assumir as funções do especialista em portos. Do mesmo modo, no contrato com a BERG, o engenheiro sênior não deve assumir as funções do projetista sênior.

No mais, a exclusividade dos serviços não é essencial à configuração da relação empregatícia.

No caso concreto, a fiscalização concluiu que as pessoas jurídicas contratadas careciam de estrutura operacional, não havia empregados, servindo apenas para que os seus sócios prestassem serviços intelectuais.

c) Não eventualidade

A Recorrente afirma que o critério empregado pela Fiscalização para caracterizar não-eventualidade, qual fosse, integração do objeto dos contratos à necessidade permanente da empresa decorrente da sua vinculação à atividade fim da empresa, não é comprovado pelos elementos coligidos aos autos. Segundo aduz, os objetos dos contratos transcritos pela Fiscalização demonstram o alto nível de especialização do trabalho prestado, o que aponta para o fato de que eram terceirizados justamente os serviços excepcionais e especializados, enquanto o quadro de empregados da Ausenco desenvolvia os serviços ordinários integrantes de seu objeto social.

A alegação não resiste ao ser contraditada com a fundamentação vertida pela autoridade fiscal, que enumerou os objetos sociais das sociedades contratadas, indicando sua relação com o objeto social da Ausenco (vide *PLAN_6_DISCRIM INATIVO DO OBJETO DOS CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CELEBRADOS COM PEJOTAS*).

d) Subordinação

A subordinação é tema sempre polêmico, posto que as relações de trabalho mudaram bastante nos últimos anos e a forma clássica de sujeição às ordens tem dado lugar a uma espécie mais fluida, mas nem por isso deixa de existir. O ponto é importante, pois se quer demonstrar que o conjunto de índices leva a crer na existência deste item da relação de trabalho.

O Contribuinte aduz que o preenchimento da ART, preenchida por pessoa jurídica, descarta a ideia de subordinação. Todavia, importa a responsabilização dos profissionais

técnicos que exercem suas atividades por meio da pessoa jurídica, ou seja, a responsabilidade dos profissionais se impõe quer sejam empregados, quer sejam prestadores de serviços.

A relação de subordinação econômica não deriva da existência de pagamentos, mas sim da forma como se dão esses pagamentos, que ocorrem em bases mensais via de regra. Assim, tal elemento foi considerado relevante para caracterizar a subordinação.

A existência de boletins de medição é indicativa de que as atividades eram acompanhadas pela contratante, ora recorrente, periodicamente, ou seja, havia controle sobre o exercício das atividades e não apenas sobre o resultado final, de forma a permitir interferências da contratante no curso da prestação dos serviços.

A submissão a normas da Ausenco e o controle por meio de boletins de medição caracterizam subordinação e não se vinculam à presença em determinado local. Embora despidendo, cumpre notar a prestação dos serviços não necessariamente se fazia nas sedes das subcontratadas, havia inclusive trabalho de campo.

Por derradeiro, cumpre fazer referência à constatação fiscal, não contraditada especificamente pelo recurso, de que os profissionais contratados se integravam à equipe da fiscalizada.

Ponto que convirjo em parte com o Recorrente é: apesar da fiscalização não ter ignorado a existência de propostas comerciais a instruir os contratos de prestação de serviços, como aduz o contribuinte, entendeu que se caracterizavam pelo caráter genérico. Entendo que tais instrumentos contratuais são relevantes para o deslinde do caso, como é abordado no tópico “Análise caso a caso”.

Finalmente, quanto ao pró-labore disfarçados com pagamentos por serviços de consultoria: para que a remuneração não seja reclassificada e considerada pró-labore indireto, cabe ao contribuinte comprovar que os pagamentos possuem causa diversa que a relação sociedade-administrador/sócio.

Portanto, mantenho a Decisão de piso quanto ao tema. Por óbvio, este tópico não é independente de uma análise caso a caso. Passemos a ela.

14. Análise caso a caso.

Dada a manutenção da posição do contribuinte em 2ª instância (*vide* fls. 2.054 – Nota-se que a Fiscalização tratou todas as “Pjs” como uma “pessoa única” e conglobou a análise dos requisitos individuais em uma só conclusão), também cito o voto de 1ª instância para defender a análise feita pela decisão de piso.

(fl. 3.332) Insta destacar que na ação fiscal em tela a Autoridade Fiscalizadora analisou, um a um, cada contrato e a situação específica de cada contratado e, nas mais de 350 páginas de seu Relatório, buscando demonstrar os elementos da relação empregatícia para cada um dos segurados considerados empregados para fins previdenciários.

Como exemplo, podemos citar alguns casos:

Mauricio Jose Silveira CPF 118.926.176-68

RAZÃO SOCIAL DA PJ EMITENTE DA NF: M.J.SILVEIRA CONSULTORIA LTDA CNPJ 11.549.000/0001-61 VER PLAN_5:

Encontra-se manuscrito na parte superior do cabeçalho de notas fiscais apresentadas em atendimento ao TIF 19 o seguinte nome : "Maurício José da Silveira" VER PLAN_8:

PERÍODO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO: Empregado de 01/2016 a 12/2016

EXTRATO DE PESQUISA EM REDE SOCIAL:

Esse caso é interessante porque em um determinado período fiscalizado (01 a 12/2016) ele foi empregado registrado da empresa e, em outro período, prestou serviço à autuada como PJ. Obviamente que isso, por si só, não comprova a existência de relação de empresa com segurado empregado, mas, somado a todos os outros elementos, permitem facilmente justificar o entendimento aplicado no Relatório Fiscal.

Outro exemplo:

Antonio Ricardo Andrade Bozolla CPF 014.172.176-69

RAZÃO SOCIAL DA PJ EMITENTE DA NF: RB STUDIO DESIGNER LTDA - ME CNPJ 09.315.822/0001-36

APARECE EM DESPESAS DA CONTABILIDADE/ REEMBOLSOS / ASSISTÊNCIA MÉDICA VER PLAN_5:

1)Encontra-se manuscrito na parte superior do cabeçalho de notas fiscais apresentadas em atendimento ao TIF 19 o seguinte nome : "Antonio Ricardo Bozolla".

2)No campo descrição de serviços de notas fiscais entregues em atendimento o TIF 19 consta: Serviço de Acomp. e Fisc. da Terraplenagem da obra de construção do mineroduto Minas – Rio VER PLAN_6:

Contrato ADOB-RBSD-01-2014

OBJETO DO CONTRATO:

Elaboração e revisão de desenhos técnicos relacionados à engenharia de detalhamento de dutos, acompanhamento e fiscalização de obras de construção e montagem de dutos - Mineroduto Minas – Rio.

EXTRATO DE PESQUISA EM REDE SOCIAL:

Esse trabalho minucioso descrito no Relatório Fiscal afasta completamente a alegação de que não houve a pesquisa da prestação de cada um dos serviços e para cada segurado empregado, como alegou a impugnante.

No caso, entendo que o descrito no Relatório Fiscal, combinado com os contratos juntados, são elementos suficientes para demonstrar os requisitos da condição de segurados empregados para cada um dos prestadores de serviços em tela.

Ressalte-se, ainda, que a argumentação defensiva, especialmente na parte que contesta a existência da subordinação, parece estar completamente descolada da realidade.

Não é admissível supor que, como alega a defesa, a impugnante não teria poderes/controle de seus funcionários. Admitir essa tese seria aceitar que os segurados teriam autonomia na prestação dos serviços contratados, o que, conforme se verifica nos autos, realmente não é o caso desses profissionais.

De outra banda, repise-se que caso existisse mesmo essa ausência de subordinação (ou autonomia no modo de prestação dos serviços), como alegada pela defesa, caberia a comprovação dessas alegações. É o que determina o já citado § 4º do art.16 do Decreto 70.235/72 - que regula o Processo Administrativo Fiscal PAF. Nesse caso, nada foi juntado que comprove que alguma das pessoas consideradas empregadas, no período em tela, possuía autonomia no modo da prestação dos serviços contratados.

Ao revés, há nos autos provas robustas e suficientes de que os segurados desempenham atividades personalíssimas, não eventuais, onerosas e com subordinação, imprescindíveis à consecução do funcionamento da autuada.

Especialmente com relação aos sócios da impugnante, que recebiam valores complementares através de suposta prestação de serviços através de PJ, cabe esclarecer que a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 determina que os representantes legais da sociedade empresária têm deveres e responsabilidades, como o Dever de Lealdade e Conflito de Interesses para com a empresa, conforme os artigos 153 a 158, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Assim, depreende-se que os sócios e os diretores, quando de forma simulada recebem remunerações por interpostas pessoas jurídicas, para, em tese, sonegar e fraudar o recolhimento de tributos, ferem o dever de lealdade que impede ao administrador utilizar em proveito próprio ou de terceiro informações a que têm acesso em razão do cargo que ocupa.

Em complemento ao voto da 1ª instância, tem-se a documentação apresentada, por meio da qual é possível constatar que a grande maioria das empresas contratadas sequer possui instrumentos contratuais aptos a lastrear a relação jurídica ora arguida.

Em relação as que contam com tais instrumentos, é possível perceber que, em sua maioria, os documentos são genéricos e guardam grande semelhança entre si, inclusive no âmbito da proposta comercial apresentada, o que leva a crer que a construção de seus termos foi realizada pela contratante.

Alega o contribuinte que algumas das empresas apresentadas foram constituídas em período anterior aos seus respectivos vínculos com a Ausenco. Ocorre que o objeto do presente análise se dá na avaliação da forma por meio da qual tais relações contratuais se desenharam, pouco importando para esse fim o momento no qual tais empresas foram constituídas.

No *Anexo I – Da impugnação específica quanto aos vínculos empregatícios com os “PJs”* explica de forma individualizada a situação de cada PJ (fl. 3.107 a 3.272). E no *Anexo II* (fl. 3.272), relaciona empresas com pluralidade de sócios, notas fiscais não sequenciadas, notas fiscais com valores variados, se constituídas antes de 2004 e se ainda ativas.

Pelo exposto, mesmo avaliando individualmente cada empresa contratada, entendendo presentes no caso em tela os requisitos que indicam a presença de contratação de segurados empregados, ainda que formalmente Pessoas Jurídicas.

Conclusão.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, devido a retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho