



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.721799/2016-43
ACÓRDÃO	2001-008.548 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAIMUNDO DE PAULA BATISTA NETO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. VALORAÇÃO DAS PROVAS.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Estando devidamente circunstanciadas na decisão recorrida as razões de fato e de direito que a fundamentam, e não ocorrendo cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade, devendo as questões relacionadas às razões de defesa ser analisadas quando do exame do mérito das razões recursais.

A autoridade julgadora é livre na apreciação da prova, visando a formação de sua convicção, ao teor da legislação de regência.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE. ÔNUS DA PROVA DA FISCALIZAÇÃO.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando existentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar o imposto devido incidente sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação de emprego para constituição do crédito tributário, cujo ônus da prova compete à fiscalização.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. TEMA 725

STF (RE Nº 958.252). REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. JULGADO EM CONJUNTO COM A ADPF Nº 324.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa suscitada, e no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Rosimery Brandao Barbosa, Lilian Claudia de Souza e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo excertos do relatório da decisão ora recorrida (fls. 489/504):

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado auto de infração, procedimento fiscal nº 0610100.2015.00263 referente a Imposto de Renda Pessoa Física, do ano-calendário 2011, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 75.051,27, acrescido de multa de ofício de R\$ 56.288,45 e de juros de mora de R\$ 29.209,95, totalizando R\$ 160.549,67.

A autuação decorreu de **Omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Pessoas Jurídicas** nos seguintes valores:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
28/02/2011	11.061,00	75,00
30/04/2011	12.980,00	75,00
31/05/2011	53.991,00	75,00
30/06/2011	33.079,00	75,00
31/07/2011	16.324,00	75,00
31/08/2011	36.270,00	75,00
30/09/2011	19.046,00	75,00
31/10/2011	6.847,00	75,00
30/11/2011	32.458,00	75,00
31/12/2011	50.857,70	75,00

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 13/36, o contribuinte foi selecionado para fiscalização em função dos serviços prestados à **Enecel Energia, Comercialização e Consultoria Energética Ltda. (...)**, a qual também foi submetida à fiscalização, quando foi constatado que a empresa contratava pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas interpostas, camuflando a relação de emprego.

A prestação de serviços ocorria por intermédio da pessoa jurídica Enecel Serviços de Consultoria e Engenharia Ltda. (...), tendo sido realizada **com pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração, que são pressupostos fático-jurídicos das relações de emprego.**

O contribuinte constava como **sócio das duas empresas, Enecel Energia e Enecel Serviços** e declarou na DIRPF ter recebido apenas **rendimentos isentos** destas fontes pagadoras, sendo R\$ 375.000,00 da Enecel Energia e R\$ 272.913,70 da Enecel Serviços.

O interessado foi intimado a apresentar documentos que comprovassem os rendimentos recebidos, cópia dos contratos de prestação de serviços entre as empresas, notas fiscais, mas apresentou apenas informes de rendimentos e cópia do contrato social das empresas, tendo afirmado que os outros documentos estariam fora de seu alcance.

A empresa Enecel Serviços também foi intimada a apresentar os documentos, tendo atendido à intimação.

Diante da documentação, a autoridade fiscal constatou que foi “demonstrada **a existência dos pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego**, definidos nos artigos 2º e 3º da CLT e inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, quais sejam: pessoalidade, não eventualidade, **subordinação** e remuneração” e passou a discorrer sobre cada um dos itens.

Pessoalidade:

A Enecel Energia firmou contratos com diversos clientes, prevendo a execução dos serviços por profissionais tecnicamente capacitados.

Na fiscalização da empresa Enecel Energia, em análise da folha de pagamento, teria sido constatado que além do contribuinte e Clóvis Lobo de Resende, que seriam sócios e engenheiros, **apenas o empregado Raimundo de Paula Batista Júnior (gerente de operações) teria qualificação para exercer as atividades desempenhadas pela empresa**, pois os demais funcionários exerciam funções administrativas.

Assim, a empresa Enecel Energia não possuía empregados tecnicamente qualificados para prestar serviços, **tendo contado com profissionais contratados para prestar serviços por meio de interpostas pessoas jurídicas.**

Veja-se que de acordo com a Demonstração do Resultado do Exercício, em 2011, a Enecel Energia teve gasto de R\$ 164.788,64 com salários e férias de seus empregados, enquanto que dispendeu R\$ 1.629.057,88 com a contratação de **prestadores de serviços, que no caso seria a Enecel Serviços.**

A Enecel Serviços foi constituída em 2006 pelos sócios Raimundo de Paula Batista Neto e Clóvis Lobo de Rezende, com 50% de participação no capital social. Eles eram os únicos sócios da Enecel Energia.

Ao longo dos anos foram admitidos novos sócios, com 1,5% de participação no capital social, como Amadeu Carlos Penzin Neto, Adalberto Diniz Siqueira, Gervásio Saraiva Lara, Lourival Muniz Werneck, Raimundo de Paula Batista Júnior, Ricardo Gualberto Elias, Ricardo Santa Cecília Lobo de Resende, Simara Siqueira e Lucílio Lelis Carvalho. A participação dos dois sócios originais foi sendo modificada, sendo que em 03/2011 o contribuinte detinha 55,5% e em 10/2011, 54,75%.

O objetivo social da Enecel Serviços também foi modificado para prestação de serviços de consultoria na área de engenharia, **abarcando a atividade desenvolvida pela Enecel Energia.**

A autoridade fiscal destacou que as duas empresas, Enecel Energia e Enecel Serviços possuíam sede no mesmo endereço.

Na DIPJ 2012, a Enecel Serviços não declarou bens e informou receita bruta de R\$ 1.217.097,18, **que era o valor total das notas fiscais emitidas para o cliente Enecel Energia.**

O contrato de prestação de serviços da Enecel Serviços para a Enecel Energia previa o pagamento de tarifa horária de R\$ 150,00 e foi assinado por Clóvis Lobo de Resende e Raimundo de Paula Batista Neto na condição de contratantes e de contratados.

Nos bancos de dados da RFB é possível constatar que a Enecel Serviços não possuía empregados, de modo que a atividade da empresa foi realizada pelos sócios, em caráter pessoal.

A empresa foi intimada a esclarecer quem compunha a equipe que prestava serviços técnicos, mas a resposta foi de que a equipe seria de livre nomeação dos contratados.

A autoridade fiscal frisou que como não possuía empregados, a prestação de serviços pela Enecel Serviços **teria ocorrido pelos sócios.** Conforme análise das notas fiscais, **os serviços eram realizados diretamente da Enecel Serviços para a Enecel Energia.**

Em consulta ao CNIS, constatou-se que os sócios Adalberto Diniz Siqueira, Amadeu Carlos Penzin Neto, Lourival Muniz Werneck, Ricardo Santa Cecília Lobo de Resende e Simara Silqueira eram ex-empregados de empresas que exerciam atividades correlatas às da Enecel Energia, possuindo conhecimento técnico para a prestação de serviços.

Raimundo de Paula Batista Júnior era sócio da Enecel Serviços e empregado registrado da Enecel Energia, tendo a função de gerente operacional, tendo sido admitido em 03/12/2001.

Em análise dos relatórios de prestação de serviços que a Enecel Serviços teria efetuado em empresas diversas, em cumprimento ao contrato com Enecel Energia, a equipe técnica é composta exclusivamente dos sócios da Enecel Serviços, Raimundo de Paula Batista Neto, Clóvis Lobo de Rezende, Adalberto Diniz Siqueira, Amadeu Carlos Penzin Neto, Gervásio Saraiva Lara, Lourival Muniz Werneck, Lucílio Lelis Carvalho, Raimundo de Paula Batista Júnior, Ricardo Gualberto Elias, Ricardo Santa Cecília Lobo de Resende e Simara Silqueira.

Assim, ficou comprovada a pessoalidade na prestação de serviços pelas pessoas físicas que eram sócias da Enecel Serviços.

Habitualidade e não-eventualidade:

A autoridade fiscal destacou que outra característica da relação de emprego seria a natureza habitual e não eventual. Os contratos demonstraram que as pessoas físicas, através da Enecel Serviços, prestaram à Enecel Energia serviços de necessidade permanente e diretamente relacionados com as atividades normais da empresa.

As atividades prestadas pelas pessoas físicas eram indispensáveis ao cumprimento dos objetivos sociais da empresa, demonstrando a não eventualidade da prestação de serviços.

Como todas notas fiscais emitidas pela Enecel Serviços tinham como tomador a Enecel Energia, demonstrando que a primeira prestou serviços de forma direta, contínua e exclusiva para a segunda.

Remuneração:

A autoridade fiscal esclareceu que a remuneração **teria sido mascarada como distribuição de lucros a sócios da pessoa jurídica.**

Entre 01 e 12/2011, **o contribuinte recebeu R\$ 272.913,70.** Os outros sócios receberam valores completamente diferentes a título de lucros e dividendos distribuídos, não havendo qualquer vinculação com a pretensa participação no capital da empresa.

A tabela demonstra como foram distribuídos os lucros no ano de 2011:

TABELA 03 - LUCROS DISTRIBUÍDOS PELA ENECEL SERVIÇOS ANO-CALENDÁRIO 2011		
Sócio	Participação Social ⁷	Lucros Recebidos (R\$)
Adalberto Diniz Siqueira	1,5 %	87.113,53
Amadeu Carlos Penzin Neto	1,5 %	31.960,00
Clóvis Lobo de Rezende	31,75 %	90.971,23
Gervásio Saraiva Lara	1,5 %	57.538,05
Lourival Muniz Werneck	1,5 %	34.560,00
Lucílio Lelis Carvalho	1,5 %	23.789,60
Raimundo de Paula Batista Júnior	1,5 %	97.282,62
Raimundo de Paula Batista Neto	54,75 %	272.913,70
Ricardo Gualberto Elias	1,5 %	25.700,00
Ricardo Santa Cecília Lobo de Resende	1,5 %	24.447,72
Simara Silqueira	1,5 %	31.050,00
TOTAL	100 %	777.326,45

A fiscalização destacou que caso a distribuição fosse proporcional à participação no capital social, o contribuinte teria recebido R\$ 425.586,23, ao invés de R\$ 272.913,70.

As pessoas físicas trabalhavam como consultores seniores, engenheiros seniores e técnicos. O contribuinte consta nos relatórios da empresa como consultor.

Nos meses em que o contribuinte não constava como integrante da equipe técnica da Enecel Serviços, destacada para realizar serviços na Enecel Energia, ele não “recebeu lucros”.

Subordinação:

Foi caracterizada subordinação jurídica, pois a Enecel Energia **deteria poder de chefia, determinando quem, como, quando, o quê realizariam os serviços, para atingir as suas metas.**

Os demais sócios se reportavam ao contribuinte, que aprovava os serviços e liberava os pagamentos, tendo poder de direção. A fiscalização concluiu que não havia como se separar o momento em que o **contribuinte representava a Enecel Energia ou a Enecel Serviços.**

Assim, foram considerados como **rendimentos do trabalho recebidos da Enecel Energia o montante recebido** por Adalberto Diniz Siqueira, Amadeu Carlos Penzin Neto, Gervásio Saraiva Lara, Lourival Muniz Werneck, Lucílio Lelis Carvalho, **Raimundo de Paula Batista Júnior**, Ricardo Gualberto Elias, Ricardo Santa Cecília Lobo de Resende e Simara Silqueira.

O valor recebido pelo contribuinte não comportava enquadramento de distribuição de lucros, que seria uma remuneração do capital integralizado pelo sócio em contrapartida seu investimento na empresa.

Assim, foi considerado pagamento por serviços prestados como consultor desenvolvidos nas empresas contratadas pela Enecel Energia, tendo a característica de pró-labore, estando sujeito à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual.

Por tal motivo, o valor de R\$ 272.913,70, **declarado pelo interessado como rendimento isento na DIRPF, foi lançado sob a infração de Omissão de rendimentos do trabalho assalariado recebidos de Pessoas Jurídicas, com aplicação da multa de 75%.**

Cientificado pessoalmente em 04/04/2016, o contribuinte encaminhou impugnação postada em 04/05/2016.

O contribuinte alegou que no Termo de Verificação Fiscal teria sido construída narrativa para demonstrar suposta relação de emprego, para ao final **concluir-se que o contribuinte seria sócio que laborava em sua própria empresa.** Tal inconsistência seria motivo de nulidade.

O impugnante discorreu sobre a fundação da Enecel Energia em 1998, quando o contribuinte e Clóvis Lobo de Resende, aposentados da CEMIG, fundaram a empresa, que teria como principal atividade comercializar energia, que corresponderia a 65% do seu faturamento.

Teriam buscado parceiros para lançar uma nova atividade, que seria a realização de projetos de engenharia na área energética, tendo aberto nova empresa para tal função, a Enecel Serviços.

Assim, **a empresa Enecel Energia venderia energia e a Enecel Serviços prestaria serviços de engenharia, prestando serviços diferentes.** Defendeu que não haveria qualquer ilegalidade na organização do empreendimento, já que a legislação preveria a criação de grupo econômico.

Defendeu que a fiscalização teria construído narrativa genérica e abstrata, desconsiderando a personalidade jurídica da Enecel Serviços.

Citou o art. 1007 do Código Civil, para alegar que a distribuição de lucros não deveria ser, necessariamente, proporcional à participação no capital social e que a ressalva constaria do contrato social da Enecel Serviços.

Citou Solução de Consulta Disit e jurisprudência do Carf.

A seguir, passou a contestar o conceito de pró-labore adotado pela fiscalização, alegando que não haveria na legislação dispositivo sobre a obrigatoriedade do pagamento de pró-labore, nem definição de qual seria seu valor.

Afirmou que somente haveria normal legal sobre a incidência de contribuição social sobre o pró-labore e defendeu que as sociedades poderiam optar por remunerar os sócios apenas mediante a distribuição de lucros. Citou a Solução de Consulta 196/2012.

Argumentou que na doutrina, o pró-labore seria devido aos sócios com função administrativa e que seria exatamente isso que constaria do contrato social da Enecel Serviços, pois conteria previsão de que o pró-labore somente poderia ser retirado por ele e pelo Sr. Clóvis, sendo que os outros sócios teriam direito apenas à repartição dos resultados.

Alegou que somente **se não houvesse lucro**, a fiscalização poderia atribuir natureza remuneratória à distribuição de lucro.

Citou o Parecer Normativo CST 48/72, para defender que para um pagamento ser considerado remuneração, deveria ser feito em parcelas fixas pré-determinadas.

Quanto aos meses de 01 e 03/2011, em que o contribuinte não teria recebido distribuição de lucros, defendeu que teria desenvolvido atividades administrativas, que seriam remuneradas por pró-labore.

Clamou a nulidade do auto de infração, pela confusão entre rendimentos pró-labore e lucros distribuídos, por considerar rendimentos não tributáveis como fato gerador do imposto de renda.

Afirmou que atribuir caráter remuneratório às parcelas recebidas pelo contribuinte se basearia na presunção da desconsideração da personalidade jurídica da Enecel Serviços, o que somente poderia ocorrer se houvesse abuso da personalidade, proveniente de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o que não teria ocorrido.

Defendeu que os rendimentos auferidos pelos sócios da Enecel Serviços seriam decorrentes da lucratividade do negócio e que não seriam empregados, exercendo atividades de natureza intelectual.

Não haveria, ainda, qualquer indício de confusão patrimonial e de valores entre as empresas, **sendo que todos pagamentos feitos pela Enecel Energia à Enecel Serviços seriam decorrentes de serviços prestados com emissão de nota fiscal.**

Alegou que a ação fiscal presumiu que teria ocorrido fraude, a qual não teria sido comprovada, desconsiderando a autonomia de vontade, a liberdade contratual e a livre iniciativa.

Defendeu que **não teria ocorrido pejetização**, mas abuso da fiscalização, para desconsiderar os contratos de prestação de serviços firmados pelas empresas.

Afirmou que as decisões da Justiça do trabalho não deveriam impressionar, devendo ser cuidadosamente avaliadas.

Declarou que a Enecel Energia e a Enecel Serviços possuiriam os mesmos sócios administradores e que se a Enecel Energia quisesse fraudar a legislação trabalhista e tributária não precisaria constituir outra sociedade com os mesmos sócios-administradores.

Defendeu que as empresas teriam atividades diferentes, **afastando a configuração de terceirização ilícita**. Mas mesmo que houvesse **a terceirização da atividade fim, não seria motivo suficiente para caracterizar situação de emprego**.

Argumentou que a contratação de um terceiro para prestação de um serviço não representaria, necessariamente, que o mesmo fosse empregado.

Por outro lado, alegou que a fiscalização adotou critérios diferentes para definir a base de cálculo para o contribuinte e para a empresa Enecel Energia (processo nº 15504.725476/2014-67), pois para a empresa Enecel Energia, teria sido utilizado o total constante das notas fiscais dividido pelo total pelos sócios, para ser apurada a contribuição previdenciária.

Insurgiu-se contra tal arbitramento, que somente poderia ser utilizado quando a escrita fiscal do contribuinte não merecesse fé.

Nestes autos, a fiscalização teria utilizado outro método para definir a base de cálculo: **os valores informados pelo contribuinte como isentos na DIRPF**.

A divergência demonstraria a falta de rigor do trabalho fiscal.

Requeru que caso os rendimentos recebidos pelo interessado fossem realmente considerados como pró-labore, que fosse excluída a multa de ofício, pois teria natureza confiscatória e ofenderia os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Citou jurisprudência e doutrina.

Concluiu, para requerer a nulidade do auto de infração ou a redução da multa aplicada.

É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO. DAS INSTÂNCIAS

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. MANUTENÇÃO.

É obrigação do contribuinte elaborar precisamente sua declaração para oferecer à tributação todos os rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos por ele e seus dependentes. Verificada falta na referida obrigação, mantém-se a omissão de rendimentos apurada.

Cientificado da decisão, em 02/06/2023 - sexta-feira (fls. 507), o contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, em 03/07/2023, recurso voluntário (fls. 510/541), se insurgindo contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – Tempestividade; II – Contexto; III – A nulidade da r. decisão recorrida pela ausência de enfrentamento de todos os argumentos: cerceamento de defesa; IV – Das razões para reforma a da decisão: IV.1 – A indevida tributação de caráter remuneratório aos valores recebidos pelo impugnante: A – A ausência da caracterização da relação de emprego: Impossibilidade de reconhecer subordinação a si mesmo e violação ao entendimento vinculante do STF no Tema 725; B – Inexistência de exigência legal de previsão no contrato social sobre a forma de distribuição desproporcional de lucro. Distinção entre distribuição de lucros e *pro labore*. Inexistência de elementos para caracterizar os dividendos como remuneração; IV.2 - A desconsideração da personalidade jurídica da Enecel Serviços; IV.3 – Autonomia da vontade e livre iniciativa como princípios constitucionais inafastáveis; IV.4 – Incompatibilidade de procedimentos adotados pela Receita Federal para aferição da base de cálculo; IV.5 - A adesão à transação tributária por outros sócios autuados e a possibilidade de apresentar entendimentos judiciais, administrativos e doutrinários; V - Ausência de razoabilidade das multas aplicadas ao recorrente. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do julgado, em face do não enfrentamento de todos os argumentos suscitados na peça impugnatória, e no mérito a reforma da decisão recorrida, com a improcedência do auto de infração lavrado, e caso assim não se entenda, subsidiariamente, seja extinta da multa de ofício aplicada, eis que confiscatória, ou ainda sua adequação, ao teor do princípio constitucional da proporcionalidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Pugna o Recorrente pela nulidade da autuação, por cerceamento de defesa, diante da ausência de enfrentamento de todos os argumentos apresentados, ao deixar de apreciar as

alegações suscitadas acerca da impossibilidade de caracterização da relação de emprego com a Enecel Energia e aos requisitos para que haja a caracterização de uma remuneração, violando assim o direito ao contraditório e ampla defesa.

Contudo, razão não lhe assiste.

As alegações ora novamente repisadas já foram apreciadas em primeira instância, estando a decisão recorrida assim fundamentada (fls. 496/497):

Nulidade:

Preliminarmente, há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

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

No tocante aos aspectos relativos a nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Verifica-se, pelo exame do processo, **que não ocorreram os pressupostos supracitados**, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal - servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os Atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

O autuado, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo sido concedido ao mesmo amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização. Por fim, o contribuinte teve ciência do mesmo, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação recebida e conhecida.

Questões atinentes à infração lançada são referentes ao mérito e não causa de nulidade, como requereu a defesa.

Pelo exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do lançamento.

De fato, do ponto de vista procedimental, a conduta fiscal transcorreu dentro da restrita legalidade sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude, inexistindo a nulidade por violação ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa aventados na peça recursal.

Não obstante e em detrimento das alegações recursais, da leitura da autuação pode-se apurar que o lançamento está amparado nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal ensejaram a apuração detalhada do imposto e dos encargos aplicados, com a indicação dos dispositivos legais atinentes, não ocorrendo na espécie as causas ensejadoras da nulidade previstas no art. 59, I e II do PAF.

Acresça-se ainda por relevante que, em relação à valoração das provas e dos fatos alegados, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção motivada, buscando a verdade material – cujas razões recursais apresentadas foram apreciadas em sede de mérito – malgrado o inconformismo do contribuinte.

Por tais razões, e restando evidente o enfrentamento direto e objetivo na decisão recorrida, das questões ora novamente pautadas, tanto em sede preliminar quanto no mérito, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, por cerceamento de defesa.

Mérito

Da omissão apurada - dos rendimentos classificados indevidamente no ajuste anual:

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoas jurídicas, classificados indevidamente como não tributáveis ou isentos, no valor total de R\$ 272.913,70, constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias do ano-calendário de 2011, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 75.051,27, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento da infração apurada.

Assim, passo ao cotejo dos documentos acostados, em relação aos fundamentos motivadores na manutenção da autuação, traçados na decisão recorrida (fls. 498/503):

Omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Pessoas Jurídicas:

O imposto de renda das pessoas físicas incide sempre que houver aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, sendo irrelevante a denominação que recebam, a forma de percepção, a nacionalidade da fonte, bastando para a incidência o benefício do contribuinte por qualquer forma ou título. Os rendimentos recebidos sujeitam-se à tributação mensal – no mês em que forem percebidos – e na declaração de ajuste anual do exercício correspondente (Código Tributário Nacional, CTN, arts. 43 a 45 e Lei nº 7.713/1988, arts. 1º a 3º e 5º).

Em procedimento de fiscalização, após análise da documentação apresentada, foi constatado que o contribuinte teria prestado serviços à empresa Enecel Energia, por meio da empresa Enecel Serviços, com pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração, que são pressupostos das relações de emprego.

Em DIRPF, o impugnante declarou ter recebido apenas rendimentos isentos das duas empresas, no total de R\$ 647.913,70:

(...)

A autoridade fiscal lançou como omissão de rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica R\$ 272.913,70, que foi o valor declarado em DIRPF como recebido a título de lucros da Enecel Serviços.

Como mencionado pela fiscalização, a empresa Enecel Serviços foi constituída pelo contribuinte e pelo Sr. Clóvis Lobo de Rezende, sócios também da Enecel Energia. As empresas tinham o mesmo endereço, sendo que todas as notas fiscais emitidas pela Enecel Serviços tinham como tomador dos serviços a Enecel Energia.

A empresa Enecel Serviços não declarou possuir bens na DIPJ 2012 e não tinha empregados, apenas sócios, de modo que a atividade da empresa era realizada pelos sócios, sendo o contribuinte um deles, constando nos contratos como consultor.

No acórdão nº 06-51.913, a 5ª Turma da DRJ/CTA julgou impugnação apresentada frente ao auto de infração lavrado em fiscalização que originou o presente auto de infração, tendo apresentado o seguinte entendimento, do qual se partilha neste voto:

8. A impugnante alega que não houve relação de emprego entre a fiscalizada e as pessoas físicas que realizaram os serviços contratados (sócios das contratadas), pois tal contratação se deu entre pessoas jurídicas, cuja regência se dá pelo código civil e não por leis trabalhistas ou previdenciárias.

8.1. Sobre isso, a auditoria constatou que na prática as interposições das pessoas jurídicas contratadas eram desnecessárias e que tais empresas foram usadas apenas para acobertar a verdadeira relação se deu entre a fiscalizada e as pessoas físicas dos prestadores dos serviços (sócios de capital e serviço da ENECEL SERVIÇOS e sócio administrador da empresa SECTA TRADING), em cujo desenvolvimento da relação restou evidenciado a presença de todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo de emprego descrito no Art. 3º da CLT (vale citar: Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário), pois a autoridade fiscal constatou que tais serviços foram prestados mediante:

a) Pessoalidade - pois os serviços contratados exigiam alta especialização e conhecimentos técnicos da área, sendo prestados diretamente pelos próprios sócios das prestadoras, que eram os únicos que detinham habilitação para tanto, já que as contratadas não possuíam empregados.

b) Onerosidade - pois houve o pagamento efetivo do valor avençado, conforme apurado na contabilidade da prestadora fiscalizada (conta FORNECEDORES - 2.1.1.01 e contrapartida na conta de despesa 3.1.3.01.049 - Serviços de Terceiros PJ); Vale observar que, conforme informação prestada pela própria fiscalizada (fls. 54, ver abaixo), a cláusula contratual que dispunha sobre a forma de cálculo e pagamento dos serviços prestados pela ENECEL SERVIÇOS não foi cumprida pelas

partes (e nem precisava de fato, pois as mesmas pessoas físicas eram sócias-administradoras das duas empresas contratantes).

(...)

c) Não-eventualidade - pois os serviços contratados não foram prestados de forma meramente eventual, mas de forma contínua, abrangendo todo o período fiscalizado. Além disso, tais serviços relacionam-se diretamente com as atividades normais e contínuas da tomadora (ou seja, os serviços estão relacionados com as atividades-fim da fiscalizada, conforme pode ser observado da comparação entre o contrato de prestação de serviço (às folhas 122, 127 e 135), as atividades econômicas descritas no comprovante de inscrição no CNPJ da fiscalizada (às folhas 424) e item objeto social no contrato social da impugnante (às folhas 419);

d) **Subordinação jurídica** - pois os trabalhadores contratados (sócios das empresas prestadoras) ficavam à disposição das determinações da contratante, sob sua chefia e comando, pois (1) os sócios da ENECEL ENERGIA e ENECEL SERVIÇOS eram as mesmas pessoas (Clóvis Lobo Resende e **Raimundo de Paula Batista Neto**), não havendo como distinguir entre o momento em que tais pessoas representavam uma ou outra empresa; (2) cabia à contratante fornecer o local para prestação de serviços contratados (conforme fls. 125, 130); e; (3) foi verificado que o Sr. Raimundo de Paula Batista Júnior, era, a um só tempo, empregado da ENECEL ENERGIA (fls. 118, 172 a 189, 190, 222) e sócio ENECEL SERVIÇOS (fatos que a fiscalizada não contesta).

8.2. Ademais, conforme súmula do Tribunal Superior do Trabalho (Súmula TST 331, I e III), salvo em casos de trabalho temporário e atividades-meio, **é vedada a terceirização de atividade-fim da pessoa jurídica, formando vínculo empregatício diretamente entre o trabalhador e o tomador de seus serviços.**

(...)

8.3. Tal situação se amolda perfeitamente ao caso em apreço, pois, conforme visto, além de restar caracterizado todos dos requisitos da relação de emprego, a impugnante formalizou junto às outras duas empresas a prestação de serviços ligados à sua atividade-fim (ou seja: prestação de serviços de consultoria técnica, de engenharia especializada, de estudos elétricos, gestão de contratos junto à Câmara do Comercialização de Energia Elétrica e de análise de projetos), conforme pode ser observado às folhas 122, 127 e 135 e comparado com o comprovante de inscrição no CNPJ da fiscalizada, às folhas 424, abaixo colacionado:

(...)

8.4. Por fim, *ad argumetandum*, mesmo que se questionasse caracterização da subordinação jurídica na relação que ora se apresenta, conforme leciona Maurício Godinho, nas contratações em estudo está configurada a subordinação jurídica estrutural, caracterizada pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador dos serviços, pois, por intermédio dessa modalidade de subordinação, independentemente de o trabalhador receber ou não ordens diretas da tomadora, se o profissional executa serviços essenciais à atividade-fim da contratante, ele está sendo acolhido estruturalmente na sua dinâmica organizacional e funcional, colocando-se, dessa forma, sob subordinação estrutural ou integrativa da empresa

tomadora, já que os serviços prestados integram o processo produtivo e a dinâmica estrutural da empresa que recebe a sua mão-de-obra.

8.5. Quanto ao fato de as pessoas físicas envolvidas, efetivas prestadoras dos serviços contratados, haverem apresentado declaração de que nunca mantiveram vínculo empregatício com a impugnante, entende-se que tal documento não tem o condão de alterar o juízo de convencimento firmado pela autoridade fiscal durante a auditoria, pois a sua força é muito restritiva, já que se exaure na demonstração da existência do texto consignada, sem, no estando, provar a efetiva ocorrência do fato declarado, conforme dicção do artigo 368, parágrafo único, do Código de Processo Civil e do artigo 219, parágrafo único, do Código Civil de 2002:

(...)

8.6. Diante disso, entende-se que os argumentos apresentados pela impugnante não afastam a existência do vínculo empregatício existente entre as pessoas físicas prestadoras dos serviços e a impugnante, nos termos descritos pela auditoria, não merecendo reparo, quanto a esse aspecto, o lançamento fiscal realizado.

Veja-se que nos meses de janeiro e março, nos quais não consta serviços prestados pelo contribuinte não houve pagamento, já que não houve “distribuição de lucro”, demonstrando como a pretensa “distribuição de lucros” era a remuneração paga pelos serviços prestados.

Como o contribuinte detinha poder de direção e comando dos serviços, foi considerado que o pagamento recebido em troca dos serviços prestados por ele como consultor da Enecel Serviços tinha a característica de pró-labore, estando sujeito à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual.

O interessado alegou que a autoridade fiscal teria desconsiderado a personalidade jurídica da empresa Enecel Serviços, mas isso não ocorreu, apenas foi verificado que os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros se revestiam das características de remuneração.

A defesa alegou não haver na legislação qualquer previsão que obrigasse as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios, administradores e diretores através de pró-labore, nem tampouco impedisse que os sócios escolhessem a melhor forma de remuneração e distribuição dos lucros.

Afirmou que os rendimentos auferidos pelos sócios da Enecel Serviços seriam decorrentes da lucratividade do negócio e que não haveria dispositivo legal que obrigasse que a distribuição de lucros fosse proporcional à participação no capital social da empresa.

O Código Civil dispõe (grifou-se):

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

- IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;
- V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;
- VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;
- VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;
- VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

(...)

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

Art. 1.009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade.

O contribuinte defendeu que o contrato social da empresa traria disposição expressa sobre a desvinculação da distribuição de lucros à participação no capital.

A 5ª Alteração contratual da Enecel Serviços, datada de 05/11/2013 dispunha:

CLÁUSULA - XII - DO BALANÇO GERAL

O exercício social encerrar-se-á em 31 de dezembro de cada ano, quando será levantado balanço geral anual da sociedade para apuração dos resultados financeiros, que serão desde logo atribuídos ou suportados entre os sócios na proporção de suas cotas de capital, após a dedução dos encargos eventualmente incidentes, na forma da legislação fiscal aplicável.

PARÁGRAFO PRIMEIRO:

Poderão ser apresentados balancetes mensais (ou trimestrais) da sociedade, com efetiva distribuição dos resultados aos sócios a cada mês (ou a cada trimestre), não sendo obrigatória à observância da proporcionalidade entre os lucros distribuídos e a participação do sócio no capital da sociedade.

PARÁGRAFO SEGUNDO:

Os lucros acumulados de exercícios anteriores e os lucros do período poderão ser distribuídos aos sócios, periodicamente, a qualquer tempo, de acordo com a legislação tributária vigente, inclusive em proporção diferente da participação societária, mediante deliberação da maioria do capital social, registrada em ata.

Contudo, o Contrato Social não previa que a distribuição dos lucros ocorreria de forma específica, pois apenas citava não ser obrigatória a observância da proporcionalidade entre os lucros distribuídos e a participação na sociedade, sem estabelecer como ocorreria.

Seria válida, por exemplo, eventual cláusula contratual estabelecendo critérios objetivos que permitissem ajustar o percentual distribuído aos sócios. Entretanto, esse acordo deveria obrigatoriamente ser consignado no Contrato Social como regra permanente e inequívoca e levado a registro público.

Além disso, a distribuição de lucros não pode esconder uma possível remuneração por serviços prestados, conforme entendimento constante da Solução de Consulta Cosit nº 56/2019, parcialmente transcrita a seguir:

10 No tocante à distribuição de lucros desproporcional à participação societária de cada sócio, assim versa o Código Civil de 2002:

(...)

11. Isto posto, há possibilidade jurídica de que o contrato que rege a SCP estipule percentual distinto da proporção das contribuições de sócios ostensivos e participantes na participação nos resultados. Tal instituto, contudo, não pode ser utilizado com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo, caso em que, e.g., a fiscalização verifica que a distribuição de resultados desproporcional dissimula pagamentos por serviços prestados à SCP pelos próprios sócios ostensivos e participantes, nos termos abaixo citados da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

(...)

(...)

13. Corroborando neste sentido a Solução de Consulta nº 46, de 24 de maio de 2010, da Disit da 6ª Região Fiscal:

(...)

Assim sendo, em relação às questões propostas quanto ao imposto de renda, deve-se responder à consultante que a distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica; estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Portanto, ao contrário do alegado pela defesa, não se trata de haver obrigação em efetuar o pagamento através de pró-labore, mas havendo apenas distribuição de lucros de forma desproporcional à participação no capital social, a distribuição tem que estar devidamente estipulada no contrato social.

Neste ponto, é interessante notar que foi lavrado auto de infração exigindo o imposto de renda para dez dos onze sócios da empresa Enecel Energia e que seis apresentaram desistência da impugnação, demonstrando sua concordância, para adesão a parcelamento.

Em relação à adoção de bases de cálculo diferentes para apuração da contribuição previdenciária no processo nº 15504.725476/2014-67 e o IRPF nos presentes autos, ressalte-se que se tratam de tributos diferentes, cabendo à autoridade fiscal avaliar, com base nas informações que detém, qual a base de cálculo aplicável a cada tributo.

Assim, está correto o procedimento fiscal adotado, não havendo qualquer reparo.

Pois bem. Feito o registro acima e após detida análise, entendo que a pretensão recursal merece prosperar, porquanto o Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

O presente lançamento fiscal, como bem lançado no termo de verificação fiscal (fls. 13/36) e transcritos na decisão recorrida, decorreu de procedimento de fiscalização, onde foi também originado, sobre o mesmo tema, o processo nº 15504.725476/2014-67, decorrente do MPF nº 061.01.00-2014-0023, contra a empresa Enecel Energia, Comercialização e Consultoria Energética Ltda., apurando infrações pelo não recolhimento de contribuições sociais previdências, relativo ao período de 2010 e 2011.

A propósito, tem-se que o recurso apresentado no processo acima indicado movido contra a Enegrel Energia, foi recentemente julgado por este Colegiado (acórdão nº 2001-008.207, sessão de 10/02/2016), onde restou deliberado, por unanimidade, pelo provimento recursal para afastar a autuação, **reconhecendo a não demonstração, pela fiscalização, do preenchimento dos requisitos legais necessários à caracterização de vínculo de emprego, importando no afastamento do enquadramento adotado (segurado empregado).**

Portanto, considerando que no julgamento do processo nº 15504.725476/2014-67, o lançamento foi revertido, mesmo destino deverá ser atribuído ao presente feito, quanto a possibilidade prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica, diante da descaracterização da relação de empregado.

Não obstante, sobre a matéria, vale transcrever excertos do voto-condutor proferido no aludido acórdão nº 2402-011.038, onde a ilustre conselheira relatora, Lilian Cláudia de Souza, com percuciência, assim manifestou, cujas razões de decidir foram acompanhadas pelo Colegiado:

III – MÉRITO

O fundamento da autuação, como restou delimitado no relatório fiscal – fls. 32/159 – é que teriam sido contratadas pessoas jurídicas interpostas para a prestação de serviços da Recorrente. É ver trecho do relatório nesse sentido:

“3. No caso das obrigações principais, o Auto refere-se às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, no período de 01/2010 a 12/2011, correspondentes à parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais de trabalho - GILRAT, às contribuições devidas pelos segurados empregados e às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundo (FNDE, Incra, Sesc, Senac e Sebrae) incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados.

4. As remunerações foram constatadas por esta auditoria em pagamentos feitos pela ENECEL ENERGIA a profissionais contratados por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, mas em cuja prestação de serviços foi verificada a presença de todos os pressupostos da relação de emprego: pessoalidade, onerosidade, a não eventualidade e a subordinação jurídica.”

Inicialmente, é importante tecermos considerações relativas à licitude da terceirização - o que comumente é chamado de **pejotização**.

O STF, em 30/08/2018, apreciou de forma conjunta a ADPF 324 e o RE 958.252/MG sob a sistemática da repercussão geral – Tema 725 – tendo fixado as seguintes teses:

“ADPF 324: I - É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada; II - A terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993.

RE 958.252/MG:

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.”

Ocorre que, a possibilidade de se terceirizar a sua atividade fim não permite que a empresa tomadora dos serviços cometa abusos e, quanto a este ponto, **quem deve comprovar a existência dos elementos necessários para se caracterizar uma relação de emprego entre o contratante e o “prestador de serviço” é a fiscalização.**

Deste modo, para que possamos analisar a eventual ocorrência **de pejotização irregular**, é necessário verificar o preenchimento simultâneo dos requisitos caracterizadores da relação de emprego: (i) pessoalidade, (ii) não eventualidade, (iii) onerosidade e (iv) subordinação.

A recorrente sustenta que a autuação **não trouxe provas mínimas da simulação alegada pela fiscalização**. Sustenta que o TVF transcreve apenas alegações genéricas e insuficientes para sustentar a tese **de pejotização ilícita**. Segue seu inconformismo com a alegação de que os documentos não comprovam a existência dos requisitos legais para a formação de vínculo empregatício, já que os contratos firmados com as empresas prestadoras de serviços são legítimos **e não configuram vínculo empregatício, mas exercício da livre iniciativa do mercado**. Arremata, por fim, que os contratos refletem relações comerciais normais e legais entre as partes, sem fraude ou desvirtuamento.

O relatório fiscal, para fundamentar sua conclusão de que teria restado configurada a relação de emprego entende o seguinte:

“11. A seguir iremos destacar trechos de alguns contratos firmados entre a Enecel Energia e seus clientes os quais exigem que os serviços contratados sejam executados por profissionais tecnicamente capacitados:

(...traz trechos de contratos firmados entre a Recorrente e terceiros que contrataram seus serviços)

12. Constatamos, portanto, que a Enecel Energia não dispunha de empregados tecnicamente qualificados para realizar os serviços contratados. Para atender às suas demandas normais, a ENECEL ENERGIA contou com profissionais contratados para prestarem serviços por meio de interpostas pessoas jurídicas das quais eram sócios, mas que, face às peculiaridades na prestação desses serviços, conforme restará provado no decorrer deste relatório, tais profissionais foram enquadrados por esta auditoria como empregados da auditada (ENECEL ENERGIA).”

Sobre o fato da Recorrente ser contratada para prestar serviços realizados por profissionais tecnicamente capacitados – **um dos fundamentos do relatório fiscal para a caracterização da relação de emprego** – temos que tal exigência é pressuposto básico de toda e qualquer contratação. Não servindo, por si só, como argumento para a **ilicitude da terceirização das atividades da contratante**.

Pessoalidade O relatório fiscal entende que tal pressuposto teria sido demonstrado:

“a)- pessoas físicas (pessoalidade) - O empregado não tem como prestar serviço por intermédio de outrem, não se faz substituir por outra pessoa. A obrigação é de fazer, não de delegar. Necessário é que exista uma pessoa específica preparada e com capacidade técnica adequada para a demanda contratada.

Os serviços foram prestados diretamente pelos sócios das empresas contratadas que não possuíam empregados, conforme consultas realizadas nos bancos de dados da Receita Federal;

(...)

25. A empresa ENECEL SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ENGENHARIA LTDA, foi constituída em 09/08/2006 e executa serviços de engenharia conforme se verifica através de consulta ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ anexo. A empresa está situada à rua Conselheiro Quintiliano Silva nº 20, mesmo endereço da ENECEL ENERGIA.

26. A ENECEL SERVIÇOS tem o seguinte quadro societário:

SÓCIO	CPF	Data inclusão na sociedade
CLOVIS LOBO DE RESENDE	001.302.656-91	09/08/2006
RAIMUNDO DE PAULA BATISTA NETO	047.701.456-91	09/08/2006
RAIMUNDO DE PAULA BATISTA JUNIOR	040.654.576-61	28/04/2009
LUCILIO LELIS CARVALHO	040.996.936-27	11/11/2011
ADALBERTO DINIZ SIQUEIRA	041.847.266-15	28/04/2009
GERVASIO SARAIVA LARA	043.861.916-15	28/04/2009
RICARDO SANTA CECILIA LOBO DE RESENDE	199.785.106-72	24/02/2011
LOURIVAL MUNIZ WERNECK	203.132.846-87	28/04/2009
AMADEU CARLOS PENZIN NETO	217.040.746-49	28/04/2009
RICARDO GUALBERTO ELIAS	221.288.326-91	28/04/2009
SIMARA SILQUEIRA	229.517.096-68	18/05/2011

32. Em consulta aos bancos de dados da Receita Federal constatamos que a empresa ENECEL SERVIÇOS apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social sem movimento no período fiscalizado, significando dizer que a empresa não possuía empregados, situação confirmada através das Relações Anuais de Informações Sociais - RAIS transmitidas. Dessa forma, a personalidade restou comprovada já que, nas GFIPs e - RAIS transmitidas, a ENECEL SERVIÇOS declarou não possuir empregados, e, dessa forma, o serviço foi realizado pelos próprios sócios da ENECEL SERVIÇOS.

37. Através de consulta ao Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS foi possível verificar que os sócios da Enecel Serviços, Adalberto Diniz Siqueira, Amadeu Carlos Penzin Neto, Lourival Muniz Werneck, Ricardo Santa Cecília Lobo de Resende e Simara Silqueira são ex-empregados da CEMIG - Companhia Energética de Minas Gerais ou de empresas que reconhecidamente exercem atividades

correlatas às da Enecel Energia. Isso indica que essas pessoas detinham conhecimento técnico para executar os serviços prestados pela ENECEL ENERGIA.”

Ainda de acordo com o relatório fiscal, é salientado que a Recorrente foi intimada para informar quem prestaria os serviços e a resposta obtida foi:

“Em atenção a intimação supra, item 1, entendemos que, ao contratar empresa prestadora de serviços, buscamos não o controle de quem executa as referidas tarefas e sim a execução completa dos serviços propostos. Desta forma informamos que a equipe técnica a executar as tarefas é de livre nomeação dos contratados, não intervindo ou controlando tais tarefas”.

35. Entretanto, frisamos, que a prestação de serviço deu-se diretamente pelos sócios da empresa contratada, que não se fizeram substituir e que não possuíam meios para tal, uma vez que não havia sequer um único empregado na empresa.”

Conforme relatado acima, qualquer pessoa com capacitação técnica poderia - nas empresas contratadas - prestar os serviços estabelecidos e a ENECEL SERVIÇOS possui quadro capacitado, como relatado pela Fiscalização. E ainda que os serviços tenham sido prestados pelos sócios, isso não seria um impedimento legal. Ademais, caso se entenda que a partir desse elemento - prestação de serviços pelos sócios - teria restado configurado o critério da pessoalidade, **o que não concordo**, pois na pessoalidade um terceiro jamais poderia “substituir” o empregado, mas ainda que se entenda dessa maneira, **é indispensável que todos os elementos da relação de emprego estejam - indubitavelmente - presentes, o que não vislumbro.**

Onerosidade

O relatório fiscal assim entendeu:

“b) - remuneração (onerosidade) - A remuneração nada mais é do que a retribuição ao empregado pelo serviço prestado ao empregador, encontrando-se presente e consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, apesar de mascarados como pagamentos a pessoas jurídicas, respaldados em notas fiscais de prestação de serviços. Os valores pagos foram apurados na escrituração contábil da empresa, na conta de passivo FORNECEDORES – 2.1.1.01 e contrapartida na conta de despesa 3.1.3.01.049 – Serviços de Terceiros PJ. (...) 39. A onerosidade relaciona-se à remuneração do prestador e foi confirmada pelos pagamentos das notas fiscais emitidas pela Enecel Serviços.”

É evidente que se a Recorrente entende que pode se valer da terceirização de sua atividade fim a sua escrituração não irá refletir situação de relação de emprego.

Outro ponto importante que **descaracterizaria a suposta relação de emprego** é que, como consta no próprio relatório fiscal, não há uma regularidade dos pagamentos realizados, em outras palavras, há grande oscilação nas importâncias mensais recebidas pela ENECEL SERVIÇOS e SECTA **o que não poderia ser admitido caso estivéssemos diante do recebimento de salários.**

O recebimento de complemento de pró-labore não parece razoável pois como há identidade de sócios entre a ENECEL ENERGIA e a ENECEL SERVIÇOS, **eles não podem ser empregados deles mesmos.**

Não eventualidade

De acordo com o relatório fiscal:

“c) - não eventualidade - Os serviços contratados estão relacionados com as atividades normais da empresa. Serviços de necessidade permanente por parte da empresa, que se relacionam com o seu objeto social.

O Regulamento da Previdência Social -RPS define o serviço não eventual como aquele relacionado com a atividade normal da empresa, independentemente de ser atividade-fim ou atividade-meio, como se observa:

RPS

“Art. 9º (...)

§ 4ºEntende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa”

Foi verificado nos contratos de prestação de serviço que os profissionais contratados exerciam atividades de consultoria técnica, de engenharia especializada, de estudos elétricos, gestão de contratos junto à CCEE - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e de análise de projetos. Além disso, através da descrição da atividade nas notas fiscais constatamos que os serviços realizados estavam relacionados às atividades da ENECEL ENERGIA. Portanto, são pessoas que desempenham funções que se inserem na estrutura organizacional da ENECEL cujas atividades são essenciais ao cumprimento do objeto social da empresa, previsto no seu contrato social. Deve-se salientar que esses profissionais realizaram tarefas ligadas às atividades permanentes da empresa, restando provada a não eventualidade na prestação de serviços por parte desses profissionais.”

(...)

43. A não eventualidade diz respeito à prestação de serviços relacionados direta ou indiretamente às atividades normais da empresa, conforme preceitua o parágrafo 4º do art 9º do Regulamento da Previdência Social - RPS, já transcrito.

45. A análise dos contratos firmados com a ENECEL SERVIÇOS e as notas fiscais de prestação de serviço demonstram que os profissionais, **por meio da pessoa jurídica interposta**, prestaram serviços nas atividades típicas de atuação da ENECEL ENERGIA.

46. Evidencia-se, assim, a não eventualidade na prestação dos serviços dos profissionais do ramo de engenharia contratados, e que estão dentro do contexto do objeto social da empresa sob ação fiscal.

(...)

48. Destacamos, ainda, que todas as notas fiscais emitidas pela ENECEL SERVIÇOS em 2010 e 2011, tinham como tomador a ENECEL ENERGIA, ou seja, a ENECEL SERVIÇOS prestou serviço de forma direta e contínua para a ENECEL ENERGIA no período fiscalizado como comprovam as notas fiscais sequenciais. Anexamos também as notas fiscais canceladas para demonstrar a exclusividade na prestação de serviços.

(...)

60. As notas fiscais emitidas pela SECTA TRADING são sequenciais indicando que Luís César prestou serviço de forma habitual, ininterrupta e exclusiva para a ENECEL ENERGIA em 2010. A última nota fiscal foi emitida em 30/12/2010. Analisando consulta de vínculos empregatícios de Luís César, verificamos que ele é ex-funcionário da CEMIG onde trabalhou no período de 07/1987 a 11/1997. Luís César voltou a ter vínculo empregatício em 01/2011 na empresa GEE do Brasil Equipamentos e Serviços de Energia Ltda., coincidindo com o encerramento da prestação de serviço para a ENECEL ENERGIA.

61. Constatamos, portanto, que Luís César prestou serviço com exclusividade para a empresa fiscalizada, não possuindo empregados.”

Quanto ao fato das atividades realizadas serem as “atividades-fim”, muito não precisa ser dito pois, quanto à alegada **pejotização das “das atividades normais de uma empresa” (atividade-fim)**, como já salientado, o Supremo Tribunal Federal **reconheceu sua licitude** no julgamento da ADPF 324 e do Recurso Extraordinário nº 958.252/MG, em regime de repercussão geral - Tema 725.

No que tange à suposta exclusividade das empresas contratadas para a prestação de serviços, revelada a partir da emissão de notas fiscais sequenciais, como apontado no relatório, de fato, um dos indícios a serem analisados no momento da aferição dos pressupostos para a caracterização da relação de emprego e o uso abusivo de pessoas jurídicas interpostas para a prestação da atividade fim **seria se há exclusividade na prestação dos serviços pelas pessoas contratadas.**

A fiscalização argumenta que tanto a ENECEL SERVIÇOS quanto a SECTA somente emitiram - no período fiscalizado - notas fiscais sequenciais para a Recorrente.

Ocorre que, no presente caso - e ainda considerando os demais elementos da relação de emprego como não caracterizados - **entendo que esse ponto não é suficiente - por si só - para se concluir que teria havido abuso ou ilicitude, ou muito menos a caracterização de relação de emprego.**

E tal conclusão é possível pelo **nicho de atuação da Recorrente**. Em situações diversas, de empresas que exploram, por exemplo, a construção civil, ou área de informática e tecnologia, em que a pejotização é quase a regra, é mais fácil se concluir pela existência de pejotização ilícita quando as pessoas jurídicas prestadoras dos serviços prestam serviço única e exclusivamente para o tomador.

Mas no presente caso, **o nicho de atuação da Recorrente é muito específico - bastante fechado - e que atende a uma demanda muito particular.** Trata-se de uma empresa que tem como objetivo a prestação de serviços relacionados a suprimentos de energia elétrica. É ver a descrição da pessoa jurídica contida em seu site:

“A Enecel, atuante desde 1988 nos segmentos de comercialização, engenharia e consultoria em energia elétrica, possui sedes em Belo Horizonte e São Paulo, proporcionando serviços em todo o Brasil. Contando com uma equipe de profissionais capacitados, nosso foco está em compreender profundamente o mercado de energia, fornecendo soluções personalizadas para consumidores e geradores nos mercados livre e regulado.”

O ramo de atuação é muito nichado, o que é possível se aferir pelas cópias dos contratos apresentados pela fiscalização em seu relatório fiscal em que, na sua maioria, mineradoras contratavam os serviços para instalações elétricas em suas propriedades.

A própria Recorrente, a todo momento, salienta que os profissionais precisam de especialização e conhecimentos técnicos muito específicos para que possam prestar os serviços sendo, a maioria deles, ex-empregados da CEMIG.

Ou seja, pelo próprio ramo de atuação das empresas é de se esperar que **não existam muitas pessoas que as contratariam, o que explica, a meu ver, as notas fiscais emitidas em sequência para a Recorrente.** Diferentemente do que ocorre, por exemplo, com profissionais de construção civil ou de informática, que possuem um mercado muito mais vasto e menos nichado de atuação.

Subordinação

O relatório fiscal assim delimita a presença desse elemento:

“d) - subordinação jurídica - os serviços são prestados sob dependência, que implica o poder diretivo do empregador sobre o empregado, que lhe confere o direito de dirigir a prestação de serviços, dando ordens, fiscalizando, indicando métodos de trabalho e condições de execução das tarefas distribuídas.

A subordinação jurídica, no caso da fiscalizada, decorria do contrato de prestação de serviço por meio do qual o prestador de serviço na pessoa do sócio (empregado) passava a se sujeitar aos comandos e objetivos da ENECEL ENERGIA (empregador). Esta, por sua vez, definia quais e quando as tarefas e projetos - atividades fins da contratante - necessitavam e deviam ser executadas. Em função disso, após designar o trabalhador, sócio da pessoa jurídica, com características que melhor lhe atenderia, determinava o projeto/tarefa a ser executado. Com isso, o trabalhador, na pessoa física de sócio da contratada, passava a se sujeitar, nas condições determinadas pela ENECEL ENERGIA (empregador) e o contrato, ao cumprimento do encargo.

De acordo com as circunstâncias amplamente expostas ao longo deste Relatório Fiscal, restará provado que, os profissionais (sócios das pessoas jurídicas contratadas) se encontravam inquestionavelmente à disposição da Fiscalizada, se não cumprindo ordens, cumprindo suas determinações para a realização de sua atividade-fim, de forma contínua. Caracteriza-se, nessa situação, a interferência do poder jurídico do empregador (ENECEL ENERGIA) no procedimento de seus empregados (sócios das pessoas jurídicas), visando à manutenção e adequação de suas atividades em favor do empreendimento da empresa contratante, a ENECEL ENERGIA.

Todo o conjunto probatório leva à indicação da **existência de dependência jurídica dos sócios das pessoas jurídicas contratadas com a empresa ENECEL ENERGIA, uma vez que as pessoas físicas dos sócios encontravam-se à disposição desta para a realização de serviços contínuos e necessários à sua atividade.** Portanto, não há dúvida de que os serviços foram prestados **com subordinação jurídica.**

Pelo exposto, pode-se concluir com segurança pela **existência da relação empregatícia entre a ENECEL ENERGIA e os profissionais supostamente contratados como pessoas jurídicas.**

Portanto, considerando-se todo o conjunto probatório apresentado, os fatos constatados pela fiscalização e as características e peculiaridades das atividades laborais dos trabalhadores contratados como pessoas jurídicas que prestaram serviços a ENECEL ENERGIA, firmou-se inequívoca convicção de que atendem

integralmente aos pressupostos básicos - determinados pelo art. 3º da CLT e inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91 - **necessários à caracterização destes segurados como empregados, quais sejam, subordinação, não eventualidade e pessoalidade na prestação do trabalho, mediante remuneração.**”

(...)

25. A empresa ENECEL SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ENGENHARIA LTDA, foi constituída em 09/08/2006 e executa serviços de engenharia conforme se verifica através de consulta ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ anexo. A empresa está situada à rua Conselheiro Quintiliano Silva nº 20, mesmo endereço da ENECEL ENERGIA.

27. Clóvis Lobo de Resende e **Raimundo de Paula Batista Neto** são os únicos sócios da empresa ENECEL ENERGIA.

(...)

29. Destacamos ainda, que o contrato foi assinado pelos Srs. Clóvis Lobo de Resende e **Raimundo de Paula Batista Neto**, como contratantes e contratados.

(...)

49. No presente caso, a **subordinação jurídica revela-se incontestável**, pois a ENECEL ENERGIA detém o poder de chefia, o comando de como, do que, de quando, de quanto e de quem executará os serviços. Os profissionais contratados trabalham objetivando atingir as metas da contratante, subordinando-se aos seus comandos. Essa subordinação é inerente à atividade desenvolvida e que coincide com a atividade fim da empresa.

50. Os sócios da ENECEL SERVIÇOS são profissionais que atuam na área de engenharia e inserem-se na dinâmica regular da ENECEL ENERGIA, que necessita dos trabalhos por eles desempenhados para atender a sua demanda.

51. Assim sendo, esses profissionais contratados integram a estrutura organizacional da ENECEL ENERGIA, e, consequentemente, as atividades desempenhadas por eles estão subordinadas à política administrativa, produtiva e econômica da contratante (ENECEL ENERGIA).

52. Ressaltamos mais uma vez que as duas empresas tinham sede no mesmo endereço e que o serviço prestado pelos sócios da ENECEL SERVIÇOS se deu nesse local, como confirmou a ENECEL ENERGIA em atendimento à intimação fiscal:

(...)

57. O contrato de prestação de serviço entre ENECEL ENERGIA e SECTA tem como objeto a prestação de serviços de consultoria técnica de engenharia especializada e análise de projetos.

58. Nota-se que a atividade exercida por Luís César relaciona-se diretamente com a atividade fim da tomadora (ENECEL ENERGIA), estando inserida na estrutura organizacional desta, com obediência às normas estabelecidas, sob o controle, em última instância, dos dirigentes da tomadora, o que denota a presença da subordinação na relação jurídica entre contratante e o segurado (sócio da contratada). Essa subordinação é inerente à atividade desenvolvida e que coincide com a atividade fim da empresa.”

O fundamento do relatório quanto à subordinação **é que teria restado caracterizada a subordinação jurídica, evidenciada pelo poder hierárquico da empresa contratante, que dirige e coordenava as atividades dos prestadores de serviços.**

A todo momento a fiscalização salienta que tal subordinação é comprovada pelo conjunto probatório **sem, todavia, identificar de forma conclusiva como esse controle aconteceria, pautando-se, quase a todo momento, na terceirização da atividade-fim como o grande elemento de prova.**

No que concerne aos conceitos de subordinação, valho-me das palavras do Conselheiro Cleber Alex Friess, proferidas no acórdão de nº 2102-003.438 - 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA:

“Sem qualquer dúvida a subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego.

(...)

Quanto ao elemento subordinação, a autoridade fiscal registra que a moderna e renovada compreensão do fenômeno comporta três dimensões, as quais não se excluem, mas sem completam em harmonia (fls. 51/53):

(i) clássica (ou tradicional): obreiro que se submete às ordens direta do tomador do serviço;

(ii) objetiva: trabalhador que realiza os objetivos empresariais, ainda que sem a rotina de ordens diretas; e

(iii) estrutural: trabalhador que se integra, estruturalmente, à organização e dinâmica operacional da empresa tomadora, mesmo sem receber ordens diretas ou realizar os objetivos do empreendimento.

(...)

9.4 - Subordinação

(...)

Como se observa, a autoridade lançadora procura fundamentar a relação de emprego a partir da identificação conjunta de elementos característicos da subordinação clássica, objetiva e estrutural. Porém, o elemento de ligação fundamental para caracterizar a relação de emprego, a que se refere a autoridade lançadora, é a subordinação estrutural e, secundariamente, a subordinação objetiva, embora, muitas vezes, uma possa se assemelhar a outra devido aos pontos de conexão das teorias.

A fim de materializar a subordinação, conduz o seu raciocínio com base na correspondência dos serviços prestados aos fins e objetivos do empreendimento e pela inserção da atividade laboral na dinâmica empresarial, ou seja, como subordinação hierárquica na sua acepção mais contemporânea.

Essa submissão hierárquica do ator seria consequência da própria atividade desenvolvida no âmbito da organização empresarial (“Globo S/A”), uma vez que, nas palavras da autoridade fiscal: “(...) O ator é só mais um componente do elenco, sujeito à direção e comando da empresa (...).

Ocorre que os conceitos de subordinação estrutural e objetiva tiveram a finalidade de alargar o conceito de subordinação, para além da visão tradicional.

A subordinação estrutural, ou mesmo a subordinação objetiva, são elementos próprios da terceirização de mão de obra na atividade-fim do contratante, o que lhes dá reduzida força axiológica, ou até mesmo irrelevante, como elemento de prova para caracterizar a relação empregatícia nessa hipótese.

É frágil, para não dizer ineficaz, o auto de infração que extrai seu fundamento da subordinação estrutural/objetiva para imputar fraude na contratação da pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, **quando já decretada a validade da terceirização da atividade-fim pelas empresas contratantes (Tema 725/STF).**

Admitir a subordinação do trabalhador porque desempenha atividades ligadas diretamente à finalidade da existência do contratante, integrando-se à dinâmica organizacional e funcional empresarial, seria o mesmo que restringir a eficácia de aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, em descompasso com o entendimento do STF sobre terceirização de mão de obra.

Logo, para efeito de reconhecer a relação de emprego e a ilicitude na contratação da pessoa jurídica “Ágora Produções Ltda.”, **inviável considerar a subordinação estrutural/objetiva como “distinguishing” do tema examinado pelo STF.**

A contratação de pessoa física para prestar serviços intelectuais, de caráter personalíssimo ou não, por meio de sociedade prestadora de serviços, **é uma forma de incluir legalmente o profissional qualificado no processo produtivo do contratante, dissociado da relação trabalhista, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.**

Trata-se, conforme já mencionado, de presunção reconhecida pelo STF, após a declaração de compatibilidade constitucional do dispositivo de lei.

Assim, não há como apenas presumir a relação de emprego para afastar os efeitos jurídicos do dispositivo de lei. Torna-se imprescindível, por parte da autoridade tributária, **a produção probatória robusta e convincente do vínculo empregatício, individualmente demonstrado, camuflado pela utilização fraudulenta de pessoa jurídica.**

A decisão recorrida reconhece abertamente que a fiscalização utilizou no lançamento presunção para caracterizar a subordinação.

(....)

A prova robusta e inequívoca, a que alude o órgão julgador, incumbe, em primeiro lugar, à fiscalização tributária. Compete ao Fisco o ônus (ou dever) probatório da existência do vínculo de emprego, porquanto a prova dos fatos jurídicos cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que afirma.

Então, a fim de aferir a subordinação na relação de prestação de serviços, sobretudo quando do abuso da personalidade jurídica para burlar a legislação fiscal, previdenciária e trabalhista, passou a ser fundamental a **demonstração de nítidos traços de subordinação na sua concepção tradicional de submissão direta às ordens e instruções do empregador, onde este detém o controle sobre a forma, tempo e modo de realização do trabalho.**

A despeito da participação integrativa do trabalhador na atividade da empresa contratante, é necessária a demonstração da existência de poder diretivo, fiscalizatório, regulamentar e disciplinar do empregador, que eliminam autonomia e riscos do negócio, próprios dos contratos de natureza civil, ainda que os elementos da subordinação não se configurem integralmente na forma de meios pessoais e diretos de comando para a prestação dos serviços.

É dizer, comprovar o poder de interferência do contratante sobre o cotidiano do trabalhador, que limita a sua autonomia de vontade na prestação dos serviços, expressa pela intensidade de ordens do poder diretivo e dependência hierárquica quanto ao modo de prestar os seus serviços.

Como requisito para caracterizar a subordinação com o tomador dos serviços na terceirização de mão de obra, a evolução da legislação sinaliza que a relação de emprego deve tomar por base o conceito clássico de subordinação na prestação de serviços pelo trabalhador, na qual existe submissão direta e habitual aos poderes diretivo, regulamentar, fiscalizatório e disciplinar do tomador dos serviços.

A título ilustrativo, a exigência dos elementos da subordinação tradicional para configuração de vínculo empregatício está expressa no art. 39, §§ 4º a 6º, do Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021, na parte que regulamenta a legislação trabalhista voltada às empresas prestadoras de serviços a terceiros:

Art. 39. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive de sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução.

(...)

§ 4º Na hipótese de configuração de vínculo empregatício com a empresa contratante, o reconhecimento do vínculo deverá ser precedido da caracterização individualizada dos seguintes elementos da relação de emprego:

I - não eventualidade;

II - subordinação jurídica;

III - onerosidade; e

IV - pessoalidade.

§ 5º A mera identificação do trabalhador na cadeia produtiva da contratante ou o uso de ferramentas de trabalho ou de métodos organizacionais e operacionais estabelecidos pela contratante não implicará a existência de vínculo empregatício.

§ 6º A caracterização da subordinação jurídica deverá ser demonstrada no caso concreto e incorporará a submissão direta, habitual e reiterada do trabalhador aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar da empresa contratante, dentre outros.

(...)

Ao compulsar os autos, não identifiquei prova documental que comprove a determinação pela “Globo S/A” do modo de execução dos serviços, do poder

diretivo e regulamentar, assim como da possibilidade de impor sanções disciplinares ao autuado, pessoa física, a exemplo de advertências pelo descumprimento de horários ou metas de produção, nos moldes de uma relação de emprego. Tudo isso, se houvesse a identificação, com base em regras concretas e do cotidiano da prestação dos serviços.

(...)

É compreensível haver uma parcela de ingerência dos diretores na condução do trabalho dos atores de televisão, como forma de conjugação de interesses, qualidade do trabalho e da disponibilidade de tempo do elenco para gravações e ensaios, fruto do convívio de múltiplos profissionais na produção da obra de televisão. Afinal, os diretores são responsáveis pela entrega do produto acabado.

(...)

No presente caso, a fiscalização **não se desincumbiu do ônus probatório, razão pela qual deve o lançamento ser declarado improcedente.**

A simples indicação de quais serviços devem ser prestados – para os quais a empresa foi contratada - ainda que haja eventual controle de qualidade da prestação de serviço - **não pode ser entendido como um poder de subordinação.**

Não identifiquei nos autos **prova robusta de que a Recorrente controlasse a execução e as condições da prestação de serviços das contratadas de modo a restar configurada a subordinação.** E, como já salientado, o ônus da prova em casos como o presente é da Fiscalização.

O que se conclui, portanto, é que **não restou comprovada a subordinação.**

Eventual determinação dos serviços que devem ser executados a partir do seu repasse ao contratado não é o bastante para caracterizar uma relação de emprego, uma vez que um mínimo de controle, quando existente, é comum em contratos que exijam padrões técnicos e cronogramas de execução sofisticados. Ademais, seria difícil vislumbrar uma relação contratual civil que não regulasse os elementos mencionados, dada o seu caráter intrínseco aos contratos, sobretudo os empresariais.

Diante dessa análise, **não** verifico a demonstração, pela fiscalização, do preenchimento de todos os requisitos legais necessários **à caracterização de vínculo de emprego, o que afasta o enquadramento adotado (“segurado empregado”).**

Afastada a premissa do auto de infração, entendo que não pode subsistir a exigência das obrigações principais, nem tampouco das acessórias.

Destarte, por relação direta de causa e efeito, restando afastada a caracterização da relação de emprego no processo nº 15504.725476/2014-67, alusiva à infração que motivou a autuação da Enecel Energia, Comercialização e Consultoria Energética Ltda., referente às contribuições previdenciárias do período de 01/2010 a 12/2011 – com reconhecimento da possibilidade da contratação de profissionais pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas interpostas – deverá ser aplicado idêntica solução ao presente feito, com o afastamento da exigência do IRPF relativa ao ano de 2011, sobre a omissão apurada sobre os mesmos fundamentos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa suscitada, e no mérito em DAR PROVIMENTO ao presente recurso, para afastar o lançamento e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto