



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.723239/2019-76
ACÓRDÃO	2402-012.848 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HATCH CONSULTORIA E GERENCIAMENTO DE EMPREENDIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Auto de Infração (AI's) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei. Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

POSSIBILIDADE DE DECISÃO DE MÉRITO FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO. APLICABILIDADE DO ART. 59, §3º DO DECRETO Nº 70.235

Mostra-se cabível a aplicação do previsto no art. 59, §3º do Decreto nº 70.235, que assegura que quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

SERVIÇOS INTELECTUAIS. COMPROVAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, por voto de qualidade negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros João Ricardo Fahrion Nüske (Relator), Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano e Gregório Rechmann Júnior, que deram-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rodrigo Duarte Firmino, Gregório Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, João Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 15504.723239/2019-76, em face do acórdão nº 16-91.297, julgado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJSPO), em sessão realizada em 12 de dezembro de 2019, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Trata-se de impugnação contra lançamento realizado pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 13.566.062,92, devidamente atualizado até junho de 2019, relativo ao período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, referente às contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento - além do Seguro Acidente do Trabalho (SAT) e contribuições aos terceiros - em

razão da caracterização como segurados empregados de trabalhadores ditos pejetizados.

Os motivos fáticos do lançamento estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 43), e podem ser resumidos pelo seguinte excerto:

4.2- Enfatizamos que o presente trabalho de auditoria fiscal na empresa HATCH CONSULTORIA objetiva verificar fatos geradores de contribuições previdenciárias de pagamentos realizados a pessoas físicas, sócios, de pessoas jurídicas interpostas, para realização de serviços necessários e inerentes ao objeto social da empresa em tela. A conhecida expressão PEJOTIZAÇÃO muito utilizada por várias empresas no Brasil, notadamente nas áreas de tecnologia da informação, profissionais da saúde, profissionais do ensino, engenharia e arquitetura consultoria e construção civil em geral. Salientamos que se tratam de pessoas jurídicas interpostas, que através de seus sócios laboram na sede da empresa ou fora dela, com dedicação exclusiva, sem o concurso de empregados, recebendo pagamentos mensais, via nota fiscal, portanto, com habitualidade, pessoalidade, subordinação e remuneração.

5 – DETALHAMENTO DA AÇÃO FISCAL COM BASE NOS CONTRATOS, NOTAS FISCAIS, GFIP, RENDIMENTO TRIBUTÁVEL DAS PJ INTERPOSTAS.

5.1 – Dos Contratos

Deve-se ressaltar que os contratos são padronizados entre a Hach e as PJ interpostas.

Existem 3 anexos, Anexo I o contrato propriamente dito, Anexo II a proposta apresentada pela PJ interposta e Anexo III um contrato com cláusula de confidencialidade. A maioria dos contratos são efetuados pagamentos por hora trabalhada, em outros casos por valores fixos estabelecidos pelo Anexo II. O contrato exige que os profissionais preencham de forma correta e adequada o instrumento de medição dos serviços prestados ou das horas trabalhadas de acordo com os padrões da HATCH. Além de exigir que todos façam a adesão ao acordo de Confidencialidade que integra o contrato em seu anexo III.

No Anexo I a contratante HATCH procura de todas as formas se eximir das responsabilidades das contratações que são feitas por prazo indeterminado.

Vamos exemplificar aqui alguns detalhes dos contratos para demonstrar de forma clara a subordinação, habitualidade, exclusividade, remuneração e pessoalidade na relação trabalhista e previdenciária entre as partes.

a) Empresa interposta ALPACA ENGENHARIA LTDA aditivo contratual cláusula primeira e terceira: As partes decidem que remuneração será de R\$ 255,61 por hora trabalhada. As partes acordam que os serviços serão realizados na Guatemala sob as seguintes condições: pagamento de CAD 60,00 por dia durante a permanência no local para ajuda de custos, R\$ 51, 12 calculado sobre as horas

trabalhadas, 56 horas semanais durante o projeto e passagem aérea de ida e volta para o site e reembolso de despesas de viagem.

A atividade foi realizada pelo profissional Paulo Cesar Siqueira Pinto sócio da PJ interposta, sem o concurso de empregados, conforme GFIP, com exclusividade, notas fiscais seriadas e remuneração declarada a RFB como único rendimento.

Chama-se a atenção que esse aditivo entra em contradição com o contrato padrão que diz em cláusula 1.3 que os serviços contratados poderão ser executados em quaisquer locais a critério exclusivo da CONTRATADA.

b) Bittencourt Consultoria, PJ interposta serviços prestados pelo profissional Júlio Cesar Bittencourt, de forma exclusiva, sem concurso de empregados, conforme GFIP.

Anexo II do contrato: Projetos de Minérios e Hidrometalurgia.

Das condições:

A contratada alocará para esse serviço o engenheiro sênior Julio Cesar Bittencourt que atuará sobre orientação técnica e gerencial da CONTRATANTE. Ceder qualquer patente oriunda da prestação de serviços a CONTRATANTE. Trabalhos serão realizados nos escritórios da HATCH. As viagens a serviço quando precisas serão aprovadas e custeadas pela HATCH.

Nas viagens internacionais além do custeio de todas as despesas devem ser cobertas por seguro e todas as despesas de saúde se necessário. O valor horário a ser pago será de R\$ 223,04.

c) CARISSIS KYRIAKOS ANTONIO KOKKONIAS ME, PJ interpostas, sócio com o mesmo nome, prestação de serviço exclusiva, sem concurso de empregados conforme GFIP e com remuneração declarada a RFB recebida por este contrato.

Anexo II do contrato:

Informo através da carta de proposta de serviços, que a partir de 25-06-2012 estarei prestando serviços de planejamento e controle para a empresa HATCH.

O valor de meus honorários serão de R\$ 20.000,00 reais mensais, por prazo indeterminado.

d) DPA ENGENHARIA LTDA ME – sócio prestador do serviço Romero José Silva Diniz, prestador exclusivo, sem concurso de empregados, conforme GFIP.

Anexo II do contrato:

Serviços serão prestados na sede da HATCH em Belo Horizonte, serviços de engenharia e consultoria. Viagens esporádicas poderão acontecer, nesse caso, todos deslocamentos ficam sob a responsabilidade da HATCH com pagamento de despesas de transporte, estadia, alimentação. A remuneração será por mês trabalhado, ao valor de R\$ 26.000,00 mais reembolso da conta telefônica mensal.

e) GANA PROJETOS E ENGENHARIA LTDA, sócio Natália Silva Pinto Dias, profissional exclusiva, sem concurso de empregados conforme GFIP, com renda declarada a RFB com base em fonte única. ANEXO II do contrato:

Vejam os dizeres do anexo que integra o contrato: “eu Natália Silva Pinto Dias irei prestar serviços de engenharia para a empresa HATCH como pessoa jurídica pela empresa GANA projetos e engenharia Ltda- ME com SALÁRIO MENSAL de R\$ 16.000,00 a partir do dia 14/05/12”.

f) M.H.S Consultoria para indústria Mineral Ltda, Olimpio Ribeiro Salgado, prestação de serviços exclusiva, com notas fiscais seriadas, sem concurso de empregado, veja o que diz o Anexo II do contrato:

Prestação de serviço de engenharia de processos minerais para a HATCH, a partir de 18/03/2014, por prazo indeterminado. Preço será de R\$ 245,00 por hora trabalhada. A contratante deverá garantir no mínimo 80 horas mensais de trabalho. As despesas de deslocamentos entre BH e SP serão pagas pela HATCH, estadia, traslado aeroporto, passagens de avião, despesas de táxi residência ao aeroporto.

g) SEPMA – serviços especializados de projetos Marcelo Amorim, sócio Marcelo Amorim, prestador exclusivo, sem concurso de empregados conforme GFIP. Anexo I do contrato:

cláusula 1.4 – As despesas realizadas pela contratada que sejam necessárias para a execução do contrato serão reembolsadas pela contratante, com relatório de despesas com comprovantes originais, emitidos em nome da contratante e relatório de despesas aprovado pela HATCH.

Resta esclarecer, que as informações prestadas acima, foram digitalizadas de forma resumida, que os contratos, anexos serão juntados a este auto de infração com todo detalhamento no Anexo IV. Onde estão, nessa ordem: Nota Fiscal, contrato ou anexo, GFIP. Alguns estarão apenas nota fiscal e GFIP, pois o contrato é padrão. Mas todos os documentos estão de posse da RFB. Várias PJ declaram em GFIP apenas o sócio e outras sequer apresentam GFIP ou a apresentam como ' SEM MOVIMENTO”.

5.2 – A auditoria fiscal da RFB poderia elencar muito mais fatos vinculados a contratação de PJ interpostas para prestar serviço como empregados perante a HATCH, mas os termos se repetem, então, para não ficar repetitivo, vamos nos ater aos relatos supracitados.

Deve-se frisar que as contratadas e contratante, procuram nos contratos afirmar que não existe vínculo empregatício nem previdenciário e que não haverá exclusividade entre as partes. Entretanto, nos contratos, nota fiscal e GFIP acrescentados ao relatório fiscal do auto de infração podemos constatar subordinação, pessoalidade, habitualidade, exclusividade e remuneração disfarçada, mediante nota fiscal. (ANEXO IV).

Todas as PJ interpostas atuam na atividade finalística da HATCH, serviços de engenharia e outros, nos termos de seu objeto social.

Pode se verificar no ANEXO I onde constam as PJ interpostas, com nome do sócio/segurado empregado, data da emissão da nota fiscal, numeração da nota fiscal e valor que as citadas notas fiscais são sequenciais. No Anexo III, foram relacionadas as mesmas informações do ANEXO I, entretanto, as PJ são relacionadas por competência para se efetuar os lançamentos mensais.

No Anexo II são relacionados os valores recebidos e declarados pelas PJ a RECEITA FEDERAL. Quando se compara os valores totais recebidos pela PJ da contratante constante no ANEXO I se verifica que as empresas declaram a RFB totais de rendimentos semelhantes aos pagos exclusivamente pela HATCH. Logo, além das notas fiscais seriadas e sequenciais, os valores de rendimento também são coincidentes.

Fica claro, então, a tentativa de planejamento tributário, para evitar pagamento de tributos tanto por parte das contratadas, como também da contratante com pagamento de remuneração e despesas do segurado empregado, sócio, que trabalha sem concurso de empregados.

(...)"

(negritos originais)

(...)

É o relatório do necessário.

Em julgamento a DRJ, por maioria, firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, sob alegação de, em síntese: 1) Nulidade da autuação por ausência de fundamentação; 2) a ausência de relação de

emprego por ausência de elementos essenciais; 3) subsidiariamente, o descabimento da aplicação de multa de ofício.

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

I. PRELIMINAR

I.II. NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA DEFESA

Sustenta o recorrente a ocorrência de nulidade por considerar que da leitura do auto de infração não se extraem os elementos suficientes para orientar a defesa do contribuinte.

No auto de infração, em especial na descrição dos fatos e enquadramento legal, constata-se claramente o fundamento do lançamento.

Ainda, cumpre salientar que o Relatório Fiscal é claro e preciso em identificar as características que levaram a reconhecer a relação de emprego entre a recorrente e as pessoas jurídicas contratadas, sendo a irresignação da recorrente relacionada ao entendimento da fiscalização.

O lançamento, como ato administrativo vinculado deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. Isso porque, deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com certeza e segurança, os fundamentos que revelam o fato jurídico tributário.

Desta forma, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 igualmente descreve os elementos imprescindíveis para a lavratura do auto de infração no seu art. 10.

O desrespeito aos requisitos elencados – tanto no art. 142 do CTN quanto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 – ensejam a nulidade do ato administrativo.

Vícios na eleição dos critérios da regra matriz, portanto, são intrínsecos ao próprio lançamento. No caso, não vislumbro a nulidade material alegada, tendo o lançamento preenchido com todos os requisitos necessários de validade.

Ainda, na eventual hipótese de se vislumbrar uma nulidade, merece aqui a aplicação do previsto no art. 59, §3º do Decreto nº 70.235, que assegura que *quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta*.

DO MÉRITO

II. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO POR AUSÊNCIA DE ELEMENTOS ESSENCIAIS

Sustenta o recorrente a ausência de elementos mínimos que possam assegurar a existência de um vínculo de emprego, como afirmado pela fiscalização.

A DRJ, em voto vencido do Auditor CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA tratou a questão trazida pelo recorrente de forma exemplar, a qual reproduzo abaixo:

Depois de discorrer sobre a possibilidade de prestação de serviços intelectuais por pessoa física, com base no artigo 129 da Lei nº 11.296/05, inclusive criando uma distinção entre tal forma de prestação e o chamado pejotismo, a impugnante assevera a licitude de seu procedimento, mencionando o recolhimento dos tributos devidos por tal forma de contratação.

Prosseguindo em seu esforço argumentativo, a insurgente alega que o Fisco não comprovou a necessária existência dos elementos essenciais para a caracterização da relação de emprego, fato que entende como imprescindível para a incidência das contribuições previdenciárias quando se discute 'pejotização'. São suas alegações (fls. 396):

Voltemos ao relatório fiscal com o fito de verificar a imputação fiscal (fls.

45):

(...)

A leitura dos argumentos apresentados pelo Fisco e pelo Contribuinte permitem deduzir que o ponto fulcral da presente lide tributária se apresenta como sendo a efetiva contratação de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica ou a existência de relação de emprego entre os sócios de tais pessoas jurídicas e a impugnante.

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

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

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

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei." O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002- Código Civil." Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Encontro às folhas 51, a seguinte afirmação da Autoridade Tributária:

"Análise dos pressupostos da relação de emprego, nos termos da CLT:

Não Eventualidade:

- A não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade fim da empresa contratante. Todas as atividades dos sócios contratados mediante empresas interpostas, são de profissionais vinculados ao objeto social da empresa HATCH, profissionais da área de engenharia, desenho entre outros objetos sociais da empresa, sócios das empresas interpostas, que com exclusividade, que prestaram os serviços de forma habitual ao longo do ano de 2015, 2016 e 2017.

Pessoalidade:

- No período fiscalizado supracitado, os sócios das empresas interpostas, sem o concurso de empregados, com exclusividade na prestação do serviço à empresa contratante, prestaram o serviço médico para qual foram contratados

Remuneração:

Os anexos I, III, comprovam os pagamentos mensais, mediante nota fiscal numerada e sequencial, em sua maioria, as empresas interpostas, recebendo os valores da prestação do serviço, os sócios que prestaram efetivamente o serviço, na qualidade de pessoa física, nos termos contratuais.

Subordinação e Dependência:

A Lei 8212/91 estabelece em seu Art. 12, inciso I, alínea “a”:

Considera-se segurado empregado as seguintes pessoas físicas:

“Aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação (grifo nosso) e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado”. (Grifei).

Ainda sobre a relação de emprego, preceitua também o Art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT:

“Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviço de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste (grifo nosso) e mediante salário. Parágrafo único. Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição do trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual”.

Frisamos as palavras subordinação e dependência na RELAÇÃO DE EMPREGO, como forma de chamar a atenção para o fato que a CLT ao afirmar sob dependência deste nos permite visualizar de forma clara e convincente a relação de emprego que queremos demonstrar, senão vejamos:

Em todos os contratos, que são padronizados, fica clara a subordinação ao Diretor Técnico da Contratante, que supervisionará os serviços.

Tudo que relatamos anteriormente tem o condão de demonstrar a relação de DEPENDÊNCIA das pessoas físicas/sócios, profissionais que atuam na atividade fim, dentro do objetivo social da contratante. A somatória de todos os fatos narrados é que vem, a nosso ver, comprovar de maneira inequívoca a relação de emprego disfarçada em contratação de pessoa jurídica interposta.

Como o dicionário nos ensina a palavra dependência, depender de, significam estar sob a subordinação de estar sob a influência de ...

Não há como falar em dependência, sem envolver outros indicadores da relação de emprego conforme estabelece a CLT, tais como a habitualidade/não eventualidade: os sócios/prestadores de serviço no período de 2015 a 2017 prestam os serviços sem concurso de empregados, em caráter pessoal, com exclusividade, recebendo remuneração mensal, como fonte majoritária de renda., mediante notas fiscais."

Assiste razão ao Impugnante.

Não soube, ou não pode, o Fisco comprovar a relação de emprego.

Simples afirmações genéricas, senso comum, presunções decorrentes de ilações típicas da ausência de comprovação dos fatos alegados.

Como visto acima, os requisitos da relação de emprego se consubstanciam na existência de pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação. Foquemos nas duas características mais marcantes, a pessoalidade e subordinação uma vez que a habitualidade e a onerosidade são comuns a todas as demais forma de prestação de serviços pela pessoa física.

Quanto à pessoalidade, o Fisco argumenta que sua comprovação decorre da inexistência de outras pessoa prestando serviço na empresa. Não se pode concordar com tal argumento, pois outras pessoas físicas podem ter prestado o serviço e não constarem da GFIP da empresa prestadora o que, no máximo, ensejaria uma sanção por descumprimento de obrigação tributária acessória.

E mais, a prestadora de serviços poderia ter contratado outra empresa para cumprir a tarefa ajustada.

E mais ainda, o próprio contrato firmado entre as partes - documento que não foi refutado pelo Fisco - prevê a possibilidade de outrem prestar o serviço, consoante se observa no instrumento acostado às folhas 140:

Assim, falhou o Fisco em demonstrar que tal prestação de serviços era prestada com pessoalidade pelo contratado, o que poderia ter sido feito por meio da assinatura em plantas, planilhas, projetos, e-mails etc. etc.

Também não soube ou não pode a Autoridade Lançadora comprovar a subordinação.

Como visto acima, a **subordinação se dá em duas acepções. A hierárquica, consubstanciada nas ordens emanadas do empregador para o empregado, e a estrutural, que surge quando da inserção do trabalhador no modelo organizacional da empresa contratante.**

Nenhuma prova sobre a ocorrência de nenhuma das duas situações. Mera alegação de que:

"Em todos os contratos, que são padronizados, fica clara a subordinação ao Diretor Técnico da Contratante, que supervisionará os serviços.

Tudo que relatamos anteriormente tem o condão de demonstrar a relação de **DEPENDÊNCIA** das pessoas físicas/sócios, profissionais que atuam na atividade fim, dentro do objetivo social da contratante **"Ora, o fato de que um prestador de serviços, seja pessoa física ou jurídica, deva se reportar, ser supervisionado pelo Diretor Técnico da empresa contratante demonstra subordinação trabalhista?**

O que esperava a Autoridade Lançadora?

Que o contratante não supervisionasse o trabalho de um engenheiro, de um projetista, de um calculista, ou mesmo de um arquiteto?

Não se sabe que a responsabilidade de uma obra cabe ao engenheiro responsável, normalmente o responsável técnico pela empresa contratada para a execução da obra ou empreendimento?

Não se noticiou, por exemplo, a responsabilidade dos engenheiros das barragens que romperam em Minas Gerais por serviços contratados pela Mineradora com empresas diversas, inclusive projetistas multinacionais, com as quais não se discute a existência de vínculo empregatício.

Ora, cediço que cabe ao contratante, sob a imputação de culpa 'in vigilando', a responsabilidade técnica sobre os serviços que prestar.

Logo, não é tal 'dependência' que caracteriza a subordinação típica das relações de emprego.

Perquirindo todo o auto de infração, nada mais há a provar a subordinação necessária para caracterizar, ainda que por amostragem, repito, a relação de emprego.

Essa é a jurisprudência majoritária no CARF. Transcrevo trecho da ementa de decisão da CSRF, proferida pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. no acórdão 9202-004.641:

"SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO.

CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005.

POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviços intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas." Assim, forçoso reconhecer a procedência da impugnação apresentada.

CONCLUSÃO Por todo o exposto, e com base nos fundamentos apresentados, voto pela procedência da impugnação, exonerando o crédito tributário lançado em sua inteireza.

Desta forma entendo que não caracterizado os requisitos ensejadores do vínculo de emprego, necessários para a manutenção do lançamento.

Considerar como subordinação, para fins de relação de emprego, o fato de que o **prestador de serviços, seja pessoa física ou jurídica, deva se reportar, ser supervisionado pelo Diretor Técnico da empresa contratante** tornaria toda e qualquer relação contratual em uma relação de emprego. Não há, em todo o processo administrativo, outra comprovação de subordinação que não a acima mencionada.

No que tange a personalidade, a documentação constante do Relatório Fiscal, em especial os exemplos de contratos trazidos, demonstram a possibilidade expressa de contratação por parte da contratada de pessoal habilitado. Não foi trazido pela fiscalização qualquer comprovação de que a prestação de serviço, de fato, ocorria de forma pessoal pelo sócio da pessoa jurídica contratada o que, salienta-se, também não seria motivo para reconhecimento de vínculo de emprego.

No que tange a alegação da fiscalização no sentido de que os pagamentos mensais, com notas fiscais sequenciais demonstraria a remuneração no formato vínculo de emprego, entendo que também não merece prosperar.

Conforme relatório de fls 15 e seguintes percebe-se, primeiramente que nem todas as empresas contratadas tiveram remuneração sequencial. Veja-se a empresa Alpaca Engenharia não teve pagamento nos meses de setembro e outubro de 2015 e, após, também não houve nos meses de abril a dezembro de 2016, e de maio a novembro de 2017, assim como ocorreu com a empresa B&C Projetos.

Ainda, o período fiscalizado foi de 2015, 2016 e 2017 e, destes períodos, nem todas as empresas tiveram pagamentos em todos os anos. A empresa Bittencourt Consultoria 02/2015 a 02/2016, a empresa DSIEN Engenharia, de 05/2015 a 11/2015, assim como a FacasRal Engenharia, Gustavo Almeida (somente no ano de 2017). Tal fato afasta a natureza de relação de emprego quando se vislumbra somente pagamentos durante 1 ano e, aquelas empresas cujos pagamento são maiores do que o período de 1 ano, nem todas possuem pagamentos em todos os meses.

Com relação aos valores pagos constata-se uma grande discrepância nos valores pagos à mesma empresa em meses seguidos. A Gana Projetos, por exemplo, possui um pagamento de R\$25.723,05 em agosto de 2015, reduzindo para R\$922,80 em novembro de 2015 e, após somente outro em março de 2016 no valor de R\$6.459,60. A Design Serviços, da mesma forma, possuem pagamentos que vão de R\$23.232,00 à R\$3.552,00, de R\$97.440,00 e, janeiro de 2016 e, após, de R\$17.136,00 outubro de 2016.

Esta amplitude de valores pagos à pessoa jurídica contratada, dentro do mesmo contrato e do mesmo ano não condiz com a natureza de uma relação de emprego.

Desta forma, considerando o acima exposto, entendo por não caracterizada pela fiscalização a relação de emprego ensejadora do lançamento.

II. SUBSIDIARIAMENTE, O DESCABIMENTO DA APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO

Sustenta o recorrente o descabimento da aplicação de multa de ofício uma vez que os julgados proferidos pelo CARF eram no sentido da não incidência das contribuições previdenciárias nessas hipóteses, consistindo em prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas.

A questão trazida pelo recorrente foi apreciada, recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça no Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP, restando assim ementado:

NORMAS COMPLEMENTARES. ART. 100. CTN. PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. DECISÕES. CARF. NÃO CONFIGURAÇÃO. MULTA E JUROS DEVIDOS.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado com a finalidade de afastar a exigência de pagamento dos valores devidos a título de juros e multa decorrentes do auto de infração parcialmente mantido pela C. SRF, relacionado à compensação indevida de prejuízos fiscais acima do limite de 30% (trinta por cento).

II - Em relação à alegada violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC, verifica-se que a recorrente se limitou a afirmar, em linhas gerais, que o acórdão recorrido incorreu em omissão ao deixar de se pronunciar acerca da tese fazendária. Nesse panorama, a oposição dos embargos declaratórios caracterizou, tão somente, a irresignação do embargante diante de decisão contrária a seus interesses, o que não viabiliza o referido recurso, visto que o Tribunal a quo efetivamente enfrentou a problemática objeto dos autos, não sendo obrigado a se manifestar sobre todos os fundamentos oferecidos pelas partes quando apresenta fundamentação suficiente e adequada na decisão proferida.

III - As normas complementares "são preceitos de menor hierarquia que versam, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, tais como atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e outros elencados no art. 100 do CTN". (HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 32 ed. São Paulo: Dialética, 2023). O art. 100, III, do CTN, especificamente, trata de "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, significando, de um lado, práticas dos contribuintes aceitas - comprovada e estavelmente - pela Administração Tributária e, de outro lado, práticas da própria Administração, em geral, contra legem". (COSTA, Antônio Cláudio da; QUEIROZ, Mary Elbe. Código Tributário Nacional Interpretado, Enlaw - São Paulo: Portal de Revistas Jurídicas, 2021.)

IV - As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN. Isso porque a existência de inúmeras decisões administrativas sobre um determinado tema evidência, na verdade, instabilidade do entendimento da Administração Tributária, visto que a Fiscalização adota posicionamento contrário ao contribuinte e divergente daquele observado pelo CARF.

V - Nesse contexto, não se pode afirmar que o contribuinte agiu de acordo com as práticas reiteradamente observadas pela Administração Tributária, estáveis e confiáveis, porque elas não se confirmam. Destarte, não à toa que o art. 100, II, do CTN possui previsão específica para enquadrar as decisões dos órgãos

singulares ou coletivos de jurisdição administrativa como normas complementares, exigindo, para tanto, que a lei lhes atribua eficácia normativa, atingindo tanto os agentes da Fiscalização quanto os contribuintes.

VI - Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento.

Desta forma, mantenho a decisão recorrida neste ponto.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske

2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, Redator Designado

Com a devida vênia, discordo do posicionamento do relator, ainda que muito bem fundamentado, vez que, ao estudar detidamente aqueles fundamentos de fato e de direito trazidos pela autoridade constituinte do crédito em discussão, conforme se vê a fls. 43 e ss, e tudo mais que do processo consta, **identifiquei a existência de empresas sem funcionários, custos operacionais pagos pela contratante, disposições contratuais denotando vínculo de emprego, além de subordinação, rendimentos declarados em DIRPFs, emissão de notas fiscais sequenciais.**

Dentro deste contexto, há que se valorizar as sábias e atemporais lições do ministro, que abaixo transcrevo¹, pois que o direito não pode olvidar daqueles comandos políticos estabelecidos pelo legislador, ainda mais, *in casu*, tratando-se da regra matriz de incidência daquele tributo criado para financiar a previdência, nos termos regidos pela Lei nº 8.212, de 1.991:

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 16ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1.997, 166p.

179 - Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis...

Deste modo, apresento meu voto divergente para negar provimento.

É como voto!

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino