



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725051/2015-39
ACÓRDÃO	2101-002.824 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. FALTA DE JUNTADA PELO FISCO DE PROVA. APRESENTAÇÃO DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS POR AMOSTRAGEM. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Comprovada a padronização e uniformidade nos contratos firmados com os prestadores de serviço, o exame documental por amostragem, não enseja a decretação de nulidade do lançamento.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO. ART. 12 DA LEI Nº 8.212/91.

O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.

Verificação, no caso concreto, dos elementos caracterizadores da qualidade de segurados-obrigatórios ao RGPS, previstos na alínea “a” do inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212/91.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Antônio Sávio Nasureles. Processo julgado na vigência da Lei nº 14.689/2023.

(documento assinado digitalmente)

Antônio Savio Nastureles – Presidente e redator

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentando pela contribuinte M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S.A., em razão de crédito lançado a seu desfavor, com julgamento de procedência integral do crédito lançado.

A autuação refere-se às contribuições previdenciárias sociais patronais e dos segurados, durante período de apuração: 01/2001 a 05/2005, em razão da constatação pela fiscalização de relação jurídica caracterizadora como vínculo de emprego com a recorrente e diversas pessoas jurídicas que a ela prestaram serviços, tendo as seguintes exigências:

1. Al nº 37.389.946-7 (contribuições previdenciárias parte empresa) no valor de R\$ 40.303.275,98,
2. Al nº 37.389.947-5 (contribuições previdenciárias de segurados) no valor de R\$ 16.121.310,26.

O Acórdão recorrido assim dispõe (e-fls. 3.066/3.076):

Nos termos do relato fiscal de fls. 27 a 70, o auditor autuante informa que a presente exigência se presta a restaurar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 37.004.815-6 (processo 12267.000338/2008-85), anulada conforme Acórdão nº 2301-00.428 de 03/06/2009 – 2ª Seção de Julgamento da 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu em consonância com o provimento judicial do processo nº 2003.51.01022430-0 -RJ.

A presente exação decorre da verificação fiscal de pagamentos a segurados caracterizados empregados, tratados como se pessoas jurídicas fossem. Foram detalhados os elementos caracterizadores da relação de emprego em função dos contratos de prestação de serviço e das atividades desenvolvidas pelos prestadores, nos seguintes anexos:

Anexo I (fls. 107 a 444) – EMPRESA (PAGAMENTOS EFETUADOS A SEGURADOS SOB A FORMA DE PESSOAS JURÍDICAS CONTABILIZADOS NO GRUPO DE CONTAS 2.1.2.00 (FORNECEDORES)

Anexo II (fls. 445 a 471) - EMPRESA (INFORMAÇÕES CADASTRAIS DAS EMPRESAS RELACIONADAS NO ANEXO I EXTRAÍDAS DE CONSULTA À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL)

Anexo III (fls. 472 a 476) - EMPRESA (INFORMAÇÕES CADASTRAIS DAS EMPRESAS AGRUPADAS POR CONTADOR/ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE RELACIONADAS NO ANEXO I),

Anexo IV (fls. 477 a 480) - EMPRESA (PERÍODO DO VÍNCULO DOS RESPONSÁVEIS PELAS EMPRESAS RELACIONADAS NO ANEXO I COM A MI MONTREAL INFORMÁTICA)

Anexo VII (fls. 491 a 492) - EMPRESA (RELAÇÃO DE PJ PARA OS QUAIS FORAM APRESENTADOS CURRÍCULUM VITAE DO(S) RESPECTIVO(S) SÓCIO(S) E/OU CONTRATO SOCIAL),

Anexo VIII (fls. 493 a 497) - EMPRESA (CLÁUSULAS CONTRATUAIS DE PJ)

Anexo IX (fls. 498 a 502) - EMPRESA (COINCIDÊNCIAS ENTRE A RAZÃO SOCIAL DAS PJ E AS INICIAIS DO NOME OU O PRÓPRIO NOME DOS RESPECTIVOS SÓCIOS)

ANEXO XII (fls. 566 a 569) – EMPRESA (ADITIVOS CONTRATUAIS DAS PJ)

Anexo XIII (fls. 570 a 584) - EMPRESA (PAGAMENTOS EFETUADOS A SEGURADOS CONTRATADOS SOB A FORMA DE PESSOAS JURÍDICAS QUE TAMBÉM RECEBERAM REMUNERAÇÃO EM FOLHA DE PAGAMENTO)

Neste novo procedimento fiscalizatório, a auditoria utilizou as mesmas bases de cálculo/documentação originalmente utilizadas na apuração anterior, diante da repetida recusa do contribuinte em atender as novas intimações fiscais.

Cientificado do lançamento em 01/10/2015 (AR de f. 2592), o interessado apresentou em 03/11/2015 as seguintes razões de fls. 2603 a 2624:

D1- tempestividade de sua defesa;

D2- inexistente a caracterização de vício formal na decisão anulatória mencionada (Acórdão nº 2301-00.428 de 03/06/2009);

D3- decadência do crédito lançado, em decorrência de vício material no lançamento original, nos termos do CTN artigo 173, I;

D4- precária a caracterização de segurados empregados, com referência a apenas 49 pessoas jurídicas diante das 224 arroladas no relato da autoridade autuante (anexo I).

D5- acerca da diminuta parcela referida, tampouco trouxe o Fisco elementos suficientes à caracterização da relação trabalhista.

D6- o alegado reconhecimento judicial de relação trabalhista trata de empresas que não fizeram parte do rol de levantamentos da fiscalização;

D7- o anexo II não se presta a cancelar a alegação de prestadores com mesmo endereço;

D8- o anexo I faz referência a pagamentos à empresa PROBID, concorrente da autuada, de grande prestígio no mercado;

D9- a autoridade autuante relaciona vários prestadores que prestam serviços a outras empresas, como exemplo, a Jeunom Sistemas, a Omega Informatica e a empresas comerciais tal como a Legg Tecnoliga;

D10- a presente autuação inclui a empresa BB Informática, cujos pagamentos foram considerados na apuração do AI nº 37.389.945-9 (processo 15504.725050/2015-94);

D11- ausência de circularização junto às empresas do anexo I.

Juntou em seu favor (fls. 2625 a 2680): documentos de representação, atas de reunião de conselho de administração, estatutos sociais.

Em seguimento, foi prolatado o acórdão DRJ 11-52.808 (fls. 2685 a 2690) que decidiu pela procedência da impugnação acima, reconhecendo a decadência do crédito em face de vício material no lançamento. Em função do montante exonerado, promoveu-se o competente recurso de ofício, nos termos da legislação vigente.

Em análise e julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, foram prolatados os seguintes decisórios:

1>> Acórdão de Recurso de ofício nº 2402-006.675 - 4ª câmara / 2ª Turma Ordinária, datado de 04/10/2018 (fls. 2710 a 2723):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. INSTRUMENTO DO LANÇAMENTO. ERRO. VÍCIO FORMAL.

Vício no instrumento do lançamento, correspondente a erro no domicílio tributário do contribuinte, possui natureza formal.

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. VÍCIO FORMAL. PRAZO.

É de cinco anos o prazo para a autoridade tributária substituir lançamento anulado por vício formal, sendo contado esse prazo da data em que se tornar definitiva a anulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício para anular a decisão de piso, restituindo-se os autos à primeira instância administrativa para que seja proferida nova decisão com a análise das demais questões trazidas na impugnação e que não foram objeto do acórdão originário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Júnior que negaram provimento ao recurso de ofício.

2 Acórdão de Recurso Especial nº 9202-009.997 - CSRF / 2ª Turma, datado de 26/10/2021 (fls. 2988 a 2999):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DE COISA JULGADA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. DECADÊNCIA DE LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. EXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS E DE INTERPRETAÇÕES DIVERGENTES. CONHECIMENTO.

A existência de demonstração de similitude fático-jurídica entre os julgados implica o conhecimento do recurso especial quando evidenciada a divergência interpretativa.

PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO EM ESTABELECIMENTO DIVERSO DA SEDE DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL.

Em se admitindo nulo o lançamento em razão de procedimento fiscal realizado em estabelecimento diverso do eleito pelo sujeito passivo como domicílio tributário, o vício que ensejou a nulidade há de ser considerado como de natureza formal.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. ART. 173, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. TERMO INICIAL. DATA DE DEFINITIVIDADE DA DECISÃO ANULATÓRIA.

É descabido afirmar que tenha transcorrido o prazo de decadência previsto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional, quando, na data de realização do lançamento substitutivo, a decisão anulatória do lançamento anterior sequer era definitiva, tendo em vista a inexistência de intimação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca da aludida decisão.

Superada a questão do vício formal e da decadência, os autos foram remetido à DRJ para análise do mérito do lançamento, tendo a ementa do Acórdão de impugnação n.º 104-013.328 – 7ª TURMA/DRJ04, de 24 de fevereiro de 2023, a seguinte conclusão:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

SEGURADO EMPREGADO. IDENTIFICAÇÃO. REQUISITOS.

Cabível a constituição do crédito tributário pelo lançamento para a exigência das contribuições sociais sobre segurados empregados, uma vez identificados, na prestação de serviços, os requisitos de qualificação da relação de emprego,

independentemente da forma jurídica adotada no negócio entabulado entre as partes, especialmente, quando a situação tem por finalidade ocultar a realidade dos fatos.

Impugnação Improcedente.

Após, inconformada a contribuinte apresentou suas razões recursais nas e-fls. 3.085/ 3.10, enfrentando o mérito e reiterando as alegações de primeira instância acrescentando, em apertada síntese, nulidade material do Lançamento por não demonstrar a ocorrência dos fatos geradores, tecendo diversas considerações para afastar a acusação fiscal de vínculo empregatício, das quais irei reproduzir ao longo do voto.

Com isso, seu pedido consistiu no seguinte:

“50. Por todo o exposto, requer-se seja reformado o acórdão da DJR para que se anulem ou se decrete a improcedência dos autos de infração que deram origem aos Debcad 37.389.946-7 e 37.389.947-5 com a procedência integral do recurso voluntário ou, minimamente, que se dê parcial provimento para se excluïrem os valores das empresas que não foram sequer apontadas no relatório fiscal, considerando o demonstrativo do item 26” (item do recurso apresentado).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas e-fls. 3.108/ 3.150, refutando as considerações do recurso voluntário apresentado, bem como pede para manter a autuação em sua integralidade, apresentando considerações sobre os conceitos da materialidade da autuação, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Voluntário.

Foram juntados memoriais e parecer do Professor Dr. Fábio Zambitte Ibrahim nas e-fls. 3164/ 3198.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recursos Voluntário apresentado é tempestivo, bem como também de competência dessa Turma.

Assim, passo a analisá-lo.

DA COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL PARA RECONHECIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICA CARACTERIZADORA DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIO

A contribuição previdenciária sobre a folha de salários está prevista no artigo 22, I, da Lei 8.212/91, incidindo sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer

título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho.

É de ser ressaltado que o agente fiscal não declarou irregular o vínculo empregatício em relação ao Direito Trabalhista, mas sim perante a norma previdenciária/fiscal entre as partes envolvidas, tendo em vista que a autoridade fazendária entendeu estar presentes os elementos para caracterização de vínculo empregatício, em uma operação jurídica que configura em si a possibilidade de incidência da norma tributária.

Nesse sentido, a autoridade fiscal com base no **princípio da primazia da realidade** pode e deve analisar os termos que caracterizam o vínculo previdenciário, verificando os fatos ocorridos para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, a teor do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, *in verbis*:

Art. 229. (...)

(...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99) grifei.

Com isso, o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social- RGPS, qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991, assim descritas:

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

I - como empregado:

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

Portanto, ainda que os elementos e conceitos de vínculo de emprego estejam inseridos pela norma trabalhista, a autônoma da norma fiscal prevalece no presente caso.

Assim, sem razão a recorrente, uma vez que a fiscalização detém competência para analisar a situação fática jurídica de cada caso, baseada em provas e indícios concretos, bem como determinar, conforme as normas vigentes, a relação de vínculo empregatício para fins de incidência da norma previdenciária, e tão somente para esse fim, não havendo correlação com a esfera trabalhista ou judicial, salvo se essa a situação posta na relação jurídico-tributária determinar entendimento diverso do entendimento fiscal, que é a situação fática do presente processo, onde existe fato superveniente a ser avaliado, como se verá a seguir.

DO MÉRITO

A Recorrente protesta pela decisão de piso e contra o lançamento de contribuições previdenciárias sociais sobre os serviços formalmente executados, por intermédio de pessoas jurídicas constituídas por profissionais especializados em tecnologia da informação/informática, tendo sido considerados com vínculo empregatício pela fiscalização, para fins de contribuinte da previdência, indicados como segurados-empregados da tomadora contratante, resultando na contribuição de segurados e parte patronal.

DA ACUSAÇÃO FISCAL E DO CONJUNTO NORMATIVO SUSCITADO AO CASO E DAS RECENTES DECISÕES DO STF

O relatório fiscal de e-fl. 32 e seguintes, a assim dispõe:

C.2.2) DO FATO GERADOR APURADO

_ Constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores pagos, através de notas fiscais de serviço, a trabalhadores caracterizados como segurados empregados por esta Fiscalização, tidos pela contratante MI Montreal como sócios de empresas contratadas por ela, uma vez que foram verificados para estes trabalhadores os requisitos do art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei 8.212/91, ou seja, prestam serviços de forma direta, habitual, remunerada, pessoal e subordinada à MI MONTREAL. Tais fatos geradores, consubstanciados nos valores pagos, através das notas fiscais de serviços, estão lançados na contabilidade da MI Montreal e estão demonstrados de forma detalhada nos

ANEXO I - EMPRESA (PAGAMENTOS EFETUADOS A SEGURADOS SOB A FORMA DE PESSOAS JURÍDICAS CONTABILIZADOS NO GRUPO DE CONTAS 2.1.2.00 (FORNECEDORES)) e ANEXOS XXV A e XXV B - DEMONSTRATIVO DA REVISÃO NOS VALORES DO CRÉDITO DESTE AUTO DE INFRAÇÃO, EM CONSEQUENCIA DOS ELEMENTOS DE PROVA APRESENTADOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO – PROCESSO 12267.000338/2008-85 – NFLD SUBSTITUÍDA

A partir dos registros nesta conta e do procedimento de fiscalização, foram detalhados os elementos caracterizadores da relação de emprego: personalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica. Tudo conforme inteligência dos Arts. 12, inciso I, alínea "a" da Lei 8.212/1991 e art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, consoante os arts. 118, I do CTN e 229, §2º do Decreto 3048/99.

Como visto acima, o art. 12, inciso I, item "a", da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe dos requisitos acima citados para caracterizar para fins da legislação previdenciária, sendo aquele **que presta serviço** de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter **não eventual**, **sob sua subordinação** e **mediante remuneração**, inclusive como diretor empregado.

Imperioso, portanto, a análise pelo princípio da **primazia da realidade**.

Nesse sentido, a autoridade fiscal com base no princípio da primazia da realidade pode caracterizar o vínculo previdenciário, segurando-empregado, para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, a teor do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, *in verbis*:

Art. 229. (...)

(...)

§ 2º **Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual**, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado **e efetuar o enquadramento como segurado empregado**(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99) grifei.

Nesse ponto, destaco a preocupação da Fazenda Nacional e da Fiscalização em evitar que o mecanismo proporcionado pela contratação da atividade-fim possa proporcionar esvaziamento do modelo de contratação estipulado pela CLT, com a precarização do mercado de trabalho. Entretanto, não se pode deixar de considerar que foi a vontade do Legislador na reforma trabalhista de 2017 (Lei 13.467/17).

Por outro lado, também existe protesto da Recorrente quanto aos termos utilizados pela fiscalização no que diz respeito aos fins trabalhistas, com normas de Direito Trabalhista, e contestando o procedimento adotado pelas partes de contratação, que teria sido considerado pelo Fisco como forma “burlar” a legislação previdenciária em vigor, e para seus efeitos, como também os conceitos de Direito Trabalhista, tal como evitar a obrigação de recolhimento de valores a título de horas extras, entre outros.

Para a fiscalização, a Recorrente ao “burlar” a norma trabalhista, cria obstáculo na identificação correta das exações tributárias.

Contudo, apesar de legítimas e válidas as fundamentações, entendo que da dualidade das argumentações deve haver esforço máximo para interpretações de normas aplicadas ao Direito Tributário.

Apesar da correlação das ciências jurídicas no que tange às normas trabalhistas, que também subsidiam a aplicação das normas vigentes, compreendo que o lançamento fiscal deve guardar prevalência máxima à matéria tributária, esculpida pelo art. 2º e art. 96, do Código Tributário Nacional, assim transcrito:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na [Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965](#), em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Com isso, a Recorrente, em síntese, sustenta a insubsistência do auto de Infração, já que os lançamentos foram realizados com base em “mera presunção”, sem elementos de provas capazes de demonstrar, de forma clara e cabal, a existência de relação de emprego.

DA AFERIÇÃO INDIRETA

Antes de adentrar ao mérito do lançamento fiscal, é necessário analisar a técnica de lançamento adotado pela autoridade fazendária.

A fiscalização arbitrou o lançamento decorrente da seguinte motivação:

35. Como esclarecido no item C1, o presente crédito foi constituído com base nos documentos constantes do processo 12267.0000338/2008-85 (substituído), uma vez que a empresa, devidamente intimada, não apresentou a documentação solicitada através do Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termo de Intimação Fiscal.

36. As contribuições devidas à Seguridade Social (parte da empresa e dos segurados), calculadas sobre os salários de contribuição, constantes dos ANEXOS I e XIV deste Relatório e posteriores revisões conforme ANEXOS XXV A e XXV B foram levantadas com base nos valores extraídos da Contabilidade da empresa.

A técnica do arbitramento por aferição indireta está estabelecida no art. 33, § 3º e §6º, Lei nº 8.212/91, conforme transcrição dos dispositivos:

"Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário".

A fiscalização entende que, em virtude diversas irregularidades relatadas proferiu a aferição indireta, em razão da falta de apresentação e/ou deficiência na documentação apresentada, cujos relatórios fiscais foram anexados como partes integrantes do presente levantamento, devendo ser observados como um conjunto probatório, todas as irregularidades relacionadas a este procedimento fiscal.

Nesse item a recorrente aduz o seguinte:

11. (...) cabe desde já registrar a singularidade de que, na primeira fiscalização, foi colhida vasta documentação junto ao contribuinte, devidamente juntada a este processo –, a autoridade lançadora ganharia uma **verdadeira “carta branca”** para, **com base em análise superficial de alguns poucos contratos, mas sem qualquer investigação adicional ou paralela, agindo “no atacado”, lastrear o ato de lançamento em todos e quaisquer registros contábeis do contribuinte, como se todos esses registros contábeis denotassem fatos geradores tributáveis e a falta de apresentação de documentos no segundo procedimento fiscalizatório retirasse o seu basilar e inafastável dever de efetivamente demonstrar a ocorrência dos fatos geradores tributados.**

13. O “lançamento por arbitramento” – autorizado quando o contribuinte não apresenta a documentação que lhe foi solicitada no curso da fiscalização e não se vislumbram elementos para realizar o lançamento direto – não retira o incontornável dever da autoridade lançadora de provar, dentro dos elementos de prova de que dispõe, a ocorrência dos fatos geradores tributados, pois, se assim não for se **estará diante não de um lançamento por arbitramento, mas de um lançamento arbitrário, como ocorreu no caso destes autos**

Por sua vez, a Lei 8.212, de 1991, art. 33, §§ 3º e 6º é explícita ao atribuir à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição.

Assim, entendo que o fiscal adotou técnica que estava ao seu alcance, ainda que não concorde com o desfecho e forma adotada para apurar a ocorrência dos fatos geradores ao caso concreto.

DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO STF E DA LEGALIDADE DA CONSTITUIÇÃO DE PJ PARA PRESTAÇÃO DE ATIVIDADES FINS E MEIO.

Com o intuito de analisar o mérito da autuação é necessário verificar como o tema está sendo tratado pela jurisprudência e pelas decisões vinculantes ao regimento interno deste Tribunal.

Portanto, destaca-se que o tema objeto deste processo tem sido motivo de diversos debates entre Contribuintes e o Fisco, sendo que alguns pontos relevantes já foram pacificados pelo Poder Judiciário. Trago esses aspectos ao colegiado antes de proceder à análise dos

elementos caracterizadores do vínculo de emprego (ou, mais precisamente, do vínculo de segurado empregado) presentes nesta autuação.

Cumprido destacar que, em 2017, como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, houve uma ampliação do conceito de terceirização, alterando também o art. 4-Aº, da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, nos casos de prestação de serviço, conforme transcrição *in verbis*:

Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. ([Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017](#)).

Já o artigo 4º-A, §2º, da Lei 6.019/74 estabeleceu que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

Cumprido destacar que antes da promulgação da lei de terceirização, prevalecia a orientação do TST, fixada na Súmula 331 que proibia a terceirização, salvo de serviços de vigilância, conservação e limpeza e de serviços ligados à atividade-meio, sem pessoalidade ou subordinação direta.

O entendimento, de forma resumida, era da impossibilidade da terceirização da atividade-fim.

Antes de verificar o vínculo empregatício apontado, analisa-se a possibilidade da empresa realizar a prestação dos serviços, no que diz respeito à **atividade-fim** da contribuinte, sob o prisma da chamada “pejotização” ou terceirização, segundo o qual a autoridade fiscal desconsiderou os contratos de prestação de serviços, alegando que a intenção da contribuinte seria no sentido de fraudar lei imperativa, e identificando nulidades desses contratos apresentados, com vícios descritos do incisos II a VI, do artigo 166, do Código Civil¹, que por sua vez afetariam obrigações tributárias.

Atualmente, o termo “pejotização” pode ser utilizado tanto para descrever situação fraudulenta, na qual um empregador coage um empregado para constituir uma pessoa jurídica que lhe preste serviço, quanto na possibilidade de contratação de pessoa jurídica para prestar serviços, seja na atividade-meio ou na atividade-fim da empresa contratante, e essa última chamada de terceirização.

¹ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
(...)

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

O tema 725 do STF discutiu à luz dos artigos. 2º, 5º, II, XXXVI, LIV e LV e 97 da Constituição federal, debruçou-se sobre o tema da **licitude da contratação de mão-de-obra terceirizada, para prestação de serviços relacionados com a atividade-fim da empresa tomadora de serviços**. A ata de julgamento no DJE ocorreu em 22/02/2023, posterior, portanto, ao presente recurso.

A tese firmada na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº **324 (“ADPF nº 324”)**, julgada com o RE nº **958.252**, é a seguinte: **“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.**

Conforme a deliberação do STF sobre o tema, na ADC nº 66/DF, foi **reconhecida a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005**, em dezembro de 2020, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas, entendendo também ser possível aplicar à interpretação do caso concreto, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas:

“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”.

Portanto, após a decisão do STF, **de forma definitiva**, cabe a esse colegiado se adequar e afastar a interpretação da fiscalização de que a prática da criação de pessoa jurídica para prestar serviço não é por si só uma forma irregular no atual ordenamento jurídico brasileiro, bem como da decisão de primeira instância, no que tange à ilegalidade da contratação de empresa terceirizada para as atividades fins.

De forma aplicar os referidos entendimentos, no âmbito da própria Suprema Corte, em pesquisas realizadas pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), foram analisadas 841 decisões monocráticas de mérito prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal entre 1º de janeiro e 20 de agosto de 2023 envolvendo as temáticas “pejotização” e “terceirização”.

A análise das decisões revelou que 64% das reclamações foram julgadas procedentes, afastando o vínculo empregatício. (<https://repositorio.fgv.br/items/b8957d04-ce85-4a97-8cf9-3c663336932b>.) Ressalta-se que, grande parte das demais Reclamações Constitucionais ajuizadas teriam sido negadas pelo fundamento de ausência de aderência do que está sendo discutido com o parâmetro invocado, ou seja, muitas por questões formais, onde sequer foram analisados o mérito da ação.

Também se verificou que recentemente o STF determinou por diversas reclamações que fosse desconsiderados diversos lançamentos fiscais. Já nas primeiras semanas no presente ano de 2024, conforme análise do repositório de jurisprudência do STF, de 1 a 22 de janeiro foram proferidas 13 decisões monocráticas das quais 12 foram procedentes (RCL's 65046, 65043, 64752, 63566, 62272, 64801, 64762, 64765, 64897, 65011, 64746, 64713), sendo a única não precedente derrubada pelo colegiado da Suprema Corte (RCL 60.620).

Nesse sentido, o caso poderia ser analisado sobre o prisma das últimas decisões do STF sobre a chamada “pejotização” ou terceirização, já que não há acusação fiscal de fraude com multa qualificada, e não foi aberto processo fiscal para fins penais.

Isso porque, interpretando a decisão do Ministro Edson Fachin, que foi revertida em plenário, foi fundamentado pelo relator que só seria possível afastar o vínculo se fosse não constado possível fraude ao caso concreto, sendo bastante assertivo tendo fundamentado sua decisão na ausência de aderência temática, tendo em vista que as decisões supostamente violadas (ADPF 324, ADC 48, ADI 5.625 e Tema 725) não tratam de fraude para disfarçar a relação de emprego por meio de contratos simulados entre pessoas jurídicas (RCL 60.620, onde o Ministro Gilmar Mendes apresentou o voto vencedor, tendo mais Reclamação procedente).

E, nesse sentido, este Relator tende a concordar com o Ministro Fachin: se houvesse fraude na relação jurídica, ela deveria receber um tratamento diferenciado, podendo, então, identificar-se a caracterização de vínculo empregatício. No entanto, esse não é o caso dos autos, pois não há qualificadora que sustente tal alegação. Constata-se que os serviços contratados visaram, justamente, atuar conforme o próprio objeto social da empresa, ou seja, relacionados à atividade-fim da sociedade.

Deve ser ressaltado que o entendimento atual do STF tem sido de que é lícita a terceirização por “pejotização” para os trabalhadores que podem ser assemelhados aos “hipersuficientes” da Consolidação das Leis Trabalhistas (art. 444-A, e 611 da CLT), uma vez que não haveria irregularidade em tal contratação, haja vista que, a princípio, ela não tem como objetivo mascarar uma relação empregatícia, e sua relação é de mais ampla liberdade contratual.

Neste contexto, os “hipersuficientes” são profissionais com graduação em nível superior, com especialização e alta procura de demanda no mercado de trabalho, e que normalmente tendem a criar uma pessoa jurídica para prestar serviços a terceiros, ainda que o contrato seja por um período maior de duração, podendo superar o exercício a que foi contratado.

Nesses casos, como o que se encontra da presente autuação, o trabalhador que se assemelha ao “hipersuficiente” da CLT, tende a ter maior liberdade para negociar os termos de seu contrato ou na execução deste, e, se insatisfeito, é altamente provável que o mercado ofereça outras oportunidades.

Assim, a liberdade contratual é observada por ambas as partes. Isso difere da situação de profissionais sem graduação ou especialização, mais próximos da condição de “hipossuficientes”, que, ao recusarem os termos contratuais, provavelmente enfrentarão

dificuldades em se recolocar no mercado ou manter seu emprego. Nesse contexto, as leis trabalhistas tendem a oferecer uma proteção muito maior a esses trabalhadores (sem graduação ou especialização). Um exemplo são as pessoas jurídicas contratadas para trabalhar em “*call centers*”, onde raramente se encontram profissionais graduados ou pós-graduados. Aqui, o empregado tende a possuir um poder de negociação muito menor, em razão de ter uma mão-de-obra facilmente substituível. Nesse cenário, pode-se concluir que há uma possível fraude, na qual a liberdade de contratar é reduzida para uma das partes, e os termos de trabalho são mais rígidos sem negociações, que não sejam por meios de instrumentos pactuados por sindicatos ou representantes de categorias, reduzindo-se a liberdade contratual. O mesmo pode-se dizer de operários de empresas siderúrgicas e de empregados de supermercados.

Assim, a liberdade contratual é um fator a ser observada nesse tipo de contratação. Ainda que possa existir alguma liberdade contratual, as tratativas negociais serão fatores determinantes para o trabalhador manter-se no emprego, frente ao fator da “necessidade financeira” para subsistência sua e familiar.

Por outro lado, para o profissional “hipersuficiente”, com alta qualificação, que cria uma pessoa jurídica para prestar serviços de forma personalizada, ainda que não existam elementos típicos de uma estrutura empresarial, deve-se verificar, dentre outros, o fator de risco, característico de uma empresa ou empresário. Ademais, em caso de rescisão contratual, esse profissional não terá direito ao seguro-desemprego ou aos benefícios do regime celetista, sendo necessário buscar novos contratos de prestação de serviço. Sua busca por essas oportunidades é constante. No entanto, esse risco é atenuado pela sua alta qualificação, o que facilita sua rápida recolocação no mercado de trabalho.

No contexto descrito, destaca-se que o sujeito passivo juntou ao presente processo administrativo parecer do **Professor Dr. Fábio Zambitte Ibrahim**, onde cita que, além do tema **725 do STF**, a **ADC nº 48** tratou dos casos de transportador autônomo de carga, permitido a contratação desses profissionais sem a caracterização de vínculo, bem como a ADI nº 5.625 abordou a relação jurídica de salões de beleza e profissionais do setor como salão parceiro, onde cita que até mesmo nesses casos “*a higidez do contrato é condicionada à conformidade com os fatos, de modo que é nulo instrumento com elementos caracterizadores de relação de emprego*”. Mas mais que isso, o citado jurista traz a reflexão que existe a necessidade observar as relações jurídicas de livre constatação sob o aspecto da “hipersuficiência”, onde profissionais de nível superior, estariam fora dessa caracterização, pois reconhecer que a hipossuficiência não é necessariamente a realidade de todo e qualquer trabalhador, onde ele negocia diretamente os termos contratados como o interessado, afastando o elemento subordinação, senão vejamos:

“32. Dentro da reforma trabalhista aprovada pela Lei nº 13.467/17, uma mudança nos parece refletir o reconhecimento normativo de uma realidade laboral já existente desde longa data. Atualmente, o art. 444 da CLT conta o parágrafo único, incluído pela lei supracitada, na seguinte forma:

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

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

33. A livre estipulação de profissionais de nível superior prestigia o que a dogmática tem denominado de “hipersuficiência”, ao reconhecer que a hipossuficiência não é necessariamente a realidade de todo e qualquer dador de serviços. Apesar de tratar-se de legislação posterior aos fatos narrados no caso concreto da consulente, a previsão normativa traz à baila um aspecto central na presente autuação, que é a subordinação jurídica na relação laboral.

36. As discussões sobre o tema são variadas e não comportam longa digressão no presente parecer, mas é sabido que a aludida subordinação seria derivada do contrato de emprego – formal ou tácito – no sentido de submeter a força de trabalho do empregado às diretrizes do empregador. Por natural, o conceito se torna bastante fluido quando se trata de mão-de-obra especializada, a qual conta com conhecimento técnico superior ao empregador e mesmo responsabilidades legais pelas suas condutas, decisões e medidas tomadas

37. Nesse aspecto, uma importante componente da subordinação jurídica e, verdadeiramente, da relação de emprego na forma prevista na CLT, é a vontade do trabalhador em se submeter ao regime celetista de trabalho, com suas vantagens e desvantagens. Ou seja, a subordinação deve ser mensurada quanto à existência do *animus contrahendi*, isto é, a intenção de prestar e receber serviços sob a forma da relação de emprego de forma incontroversa¹¹. O atributo do *animus* parece escapar às dimensões legalmente previstas da relação de emprego, mas mister apontar que é rotineiramente admitida pelo Tribunal Superior do Trabalho como requisito implícito¹².

38. Notemos que, no segmento da consulente, altamente especializado e voltado a ações no setor de tecnologia da informação, com profissionais altamente qualificados e, não raramente, engajados em atividades múltiplas com clientes nacionais e estrangeiros, até pela facilidade do trabalho remoto, a presunção deveria ser pela ausência da *animus* às restrições de um contrato de emprego típico. Essa forma de “fragmentação” das atividades profissionais, em prol de maior eficiência e especialização, tem sido identificada como fenômeno global pelo Banco Mundial¹³ (Sobre o tema, ver o global *value chain* e sua conexão com a economia e redução da desigualdade. Relatório disponível em <https://www.worldbank.org/en/publication/wdr2020>).

39. As premissas aqui delineadas se coadunam ao decisório do Supremo Tribunal Federal no Tema de Repercussão Geral nº 72514, no qual, a pretexto de aferir a validade de terceirizações em atividades-fim, acabou a Corte por propiciar entendimento bem mais amplo, exposto que:

“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”. (g.n.)

40. Nesse ponto, inegável ter adotado a Corte compreensão pela admissibilidade de novas formas de trabalho, incluindo a “pejotização”. Como deferência a tal premissa interpretativa, o STF tem admitido a prestação de serviço aqui rechaçada pelo fisco, como, por exemplo, a médica “pejotizada” prestando serviços em hospital (RE 958.252, Rel. Min. Luiz Fux).

Como exposto pelo Min. Luís Roberto Barroso na ADPF nº 324-DF, “A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização”.

41. No referido decisório, naturalmente, o Tribunal não admite uma presunção de validade absoluta de tais relações laborais, mas nos parece patente recair sobre o aparato fiscalizatório estatal o ônus probatório em sentido diverso. Em precedente diverso, mas em estrita correlação com o caso concreto, a Corte admite a atuação de pessoa jurídica unipessoal, como se observa:

"Há, ainda, precedentes do STF nos quais o julgado na ADPF nº 324 e a tese do Tema nº 725 RG justificaram a procedência da reclamação para afirmar a licitude do fenômeno da contratação de pessoa jurídica unipessoal para prestação de serviço a empresa tomadora de serviço, destacando-se não apenas a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, como também a ausência de condição de vulnerabilidade na opção pelo contrato firmado na relação jurídica estabelecida a justificar a proteção estatal por meio do Poder Judiciário."16

42. Pode-se inferir que parte dos prestadores de serviço da consulente preferisse atuar como segurados empregados? Possivelmente. Mas a questão é diversa: é obrigada a consulente a contratar mão-de-obra em suas atividades finalísticas dentro do arcabouço celetista? A resposta normativa, dogmática e mesmo jurisprudencial é pela negativa.

43. É evidente que as novas formas de relação laboral, no contexto aqui apresentado, ainda que não impliquem desproteção previdenciária, permitem redução dos aportes financeiros ao sistema. No entanto, refletem medidas legais e autorizadas pela legislação, com amplo reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal.

44. Caso haja necessidade de revisão do plano de custeio, é papel do Legislador Ordinário a superação de eventuais renúncias fiscais e fragilidades no plano de custeio. Todavia, curioso notar que os sinais têm sido exatamente contrários, com manutenção de setores econômicos desonerados dos aportes previdenciários, pequenos empresários dispensados dos mesmos encargos e, ainda, ampliação do rol de rubricas dispensadas de contribuição previdenciária para todos os demais setores, conforme o amplo art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91”. (e-fls. 3185/3.187 do parecer juntado).

Com isso, conforme se constatou das informações da fiscalização (e-fl. 42):

“55. A MI MONTREAL é uma empresa que atua na prestação de Consultoria em Tecnologia da Informação, suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação.

56. Para alcançar os seus objetivos, além dos empregados regularmente admitidos, a MI MONTREAL contratou diversos profissionais, por meio de pessoas jurídicas interpostas, os quais prestaram serviços nas atividades típicas de sua atuação”.

Ainda que as regras possam ser padronizadas, com contratos padrões, por si só não caracterizaria o elemento subordinação, diante das interpretações dadas pelas decisões da Suprema Corte.

Portanto, diante de todas as decisões do STF, o que se conclui é que deve haver uma interpretação favorável ao caso da contratação de prestadores de serviço por meio de pessoa jurídica constituída por seu sócio ou titular, ainda que seja para a prestação de serviços praticados para atividade-fim da empresa contratante.

Por outro lado, o que deve ser apurado é se houve fraude, não na constituição de empresas para prestação de serviços com mão de obra pessoal pelo titular ou sócio, mas na tentativa de evitar a caracterização de vínculo empregatício.

E para corroborar com o entendimento, em harmonia como as decisões atuais do STF sobre o tema, o parecer do Professor Dr. Fábio Zambitte Ibrahim segue apresentando conclusões interessantes, onde o jurista descreve que a própria Receita Federal reconhece a figura da “Pejotização” para fins previdenciário, como se observa da Instrução Normativa nº 2.110/2022, em seu art. 115, inciso III, descrevendo o seguinte (e-fls. 3.182/ 3.183):

28. Não se discute a possibilidade de o fisco federal evidenciar eventual fraude à relação de emprego, exigindo os encargos fiscais daí decorrentes. Mas a realidade tem sido outra, como no presente caso, em que se toma lugar o superego estatal no qual novas modalidades de contratação e prestação de serviços são rechaçadas por não corresponderem ao estereótipo da relação de trabalho de outrora.

29. Interessante notar que o entendimento administrativo vigente é perfeitamente compatível com o exposto, pois a Receita Federal do Brasil, no contexto previdenciário, expressamente prevê a situação da “pejotização”. Em citação à Instrução Normativa nº 2.110/2022, cumpre notar que o art. 115, III reconhece a

referida modalidade de contratação a ponto de, em regra, dispensá-la da retenção previdenciária de 11% da nota fiscal ou fatura, como exposto anteriormente:

“Art. 115. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção na forma do art. 110, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal ou fatura, quando:

(...)

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente; ou

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do caput do art. 112, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.”

30. A questão já fora prevista na Instrução Normativa nº 971/2009 (art. 120) e atos anteriores em termos similares⁹. A razão sempre foi simples: a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal em tais casos tende a superar o valor devido pela empresa e segurado envolvido, propiciando excessos arrecadatórios e acumulação de pedidos de restituição.

31. Ou seja, há vasta comprovação nas normas administrativas que as atividades profissionais por pessoas jurídicas em exercício de profissões variadas, em conexão estrita ao que se denomina, hoje, de “pejotização”, sempre foi não somente admitido pela legislação federal, mas, também, expressamente reconhecido como relação de atividade laboral com menor encargo previdenciário.

Com isso, a conclusão não pode ser outra, se não a de aplicar o entendimento do STF sem análise “*minuciosa*” de elementos do vínculo segurado-empregado, ainda que seja para fins previdenciários, devendo o fiscal identificar nessas relações o elemento de “fraude”, mediante a intenção dos agentes envolvidos de lesar o fisco, para aí sim poder descaracterizar a relação do vínculo jurídico entre a empresa contratante e a pessoa contratada, constituída pela pessoa física, sócia ou seu titular.

DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DE VÍNCULO DE SEGURADO EMPREGADO E DA NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Para contextualizar os fatos, reproduzo os pontos levantados pela DRJ de origem, consoante o relatório fiscal:

“O Fisco localizou junto as Fichas de Registro de Empregados (FRE's) apresentadas pela empresa MI Montreal, diversas fichas de registro de trabalhadores contratados sob a forma de pessoa jurídica (modalidade trabalhadores PJ), contendo informações de alta significância ao estudo do pacto laboral identificado pelo autuante: o nome do trabalhador, cargo, data de admissão, seção, remuneração mensal, alterações salariais, datas das alterações salariais, período

aquisitivo de férias, período de gozo de férias, jornada de trabalho, mudanças de horário, mudanças de seção, períodos de afastamentos (ANEXO X - EMPRESA (RELAÇÃO DE FICHAS DE REGISTRO DE EMPREGADOS APRESENTADAS RELATIVAS AOS TRABALHADORES CONTRATADOS SOB A FORMA DE PESSOAS JURÍDICAS (PJ).

1- No quesito **Pessoalidade** da relação de emprego, resta evidente que a existência das pessoas jurídicas era totalmente dispensável na execução dos trabalhos contratados: os contratos ficam vinculados a uma pessoa específica, preparada e com capacidade técnica adequada para cumprimento da demanda contratada. Referidos contratos, ajustados em função de determinada pessoa, são, de fato *intuitu personae*. Tampouco trazem esses contratos a especificação das qualificações necessárias para a execução do serviço contratado, indicando que tais qualificações não são exigidas em contrato por se tratar de uma contratação de pessoa física predeterminada.

Cabe ressaltar que, apesar de solicitados pela fiscalização, os relatórios mensais de atividades e os demonstrativos de horas trabalhadas, apesar de serem parte integrante da grande maioria dos contratos apresentados e de elaboração obrigatória para as contratadas, conforme indicação na coluna Rel. Mensal Ativ. Obrigatório do ANEXO VIII, não foram fornecidos pela MI Montreal.

Ainda neste tema, a auditoria fiscal constatou que o nome adotado pela empresa contratada é, em muitos casos, a abreviação do nome da pessoa física responsável pela execução do serviço, conforme consta no ANEXO IX.

Em igual sentido, por meio das Fichas Cadastrais de PJ, a pessoalidade na prestação dos serviços também está evidenciada na documentação acessória encontrada junto aos contratos celebrados entre a MI Montreal e o trabalhador contratado na modalidade PJ. A Ficha Cadastral de PJ é um formulário contendo dados cadastrais e profissionais de apenas um dos sócios da empresa contratada, conforme resumo contido no ANEXO V – EMPRESA (INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DOS CONTRATOS, FICHAS CADASTRAIS E DOCUMENTOS ACESSÓRIOS CONTIDOS NAS PASTAS DE PJ APRESENTADAS). Neste documento da empresa MI Montreal é assinalada a categoria da contratação realizada: no caso em tela, o nome dos trabalhadores cadastrados nestes documentos estão assinalados com a categoria PESSOA JURÍDICA. A seguir algumas informações contidas nas fichas que reforçam a natureza da relação laboral:

- Nome PJ: nome do segurado efetivamente contratado, na modalidade PJ, para prestar o serviço;
- Data de admissão: Data da admissão do trabalhador PJ;
- Cargo: cargo que o trabalhador PJ irá ocupar dentro da estrutura da MI Montreal;
- Remuneração Mensal: ao invés de faturamento mensal nos deparamos com a expressão Remuneração mensal do trabalhador PJ;

- Carga horária: Fixação da carga horária de trabalho do trabalhador PJ contratado;
- Último emprego: informação do último emprego do trabalhador PJ;
- Motivo da saída do último emprego: descreve o motivo da saída do último emprego.

Outra forte evidência da pessoalidade está no fato de que diversos contratos têm como documentação acessória o curriculum vitae de apenas um dos sócios da empresa contratada, conforme consta no ANEXO VII, demonstrando o interesse da empresa MI Montreal na formação técnica, experiência profissional e referências pessoais e profissionais do trabalhador pessoa física, contratado sob a forma de pessoa jurídica.

Observa-se, também, no ANEXO VII a discrepância na participação societária do sócio trabalhador PJ no contrato social de constituição de sua empresa contratada pela MI Montreal, em relação ao outro sócio da mesma empresa. Na maioria dos casos, o trabalhador PJ é sócio que detém, além da gerência da firma, a maioria das cotas sociais, geralmente acima de 90%.

Por derradeiro, no tocante às GFIP das PJ auditadas os únicos trabalhadores declarados nas mesmas são os respectivos sócios das empresas, reforçando o argumento de pessoalidade na contratação do trabalhador PJ.

2- No quesito **Não Eventualidade** importa registrar que a defendente é uma empresa que atua na prestação de Consultoria em Tecnologia da Informação, suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação.

Em seu mister, além dos empregados regularmente admitidos, a MI MONTREAL contratou diversas empresas prestadoras de serviço nas atividades típicas de sua atuação. Os contratos firmados têm como objeto serviços de informática, verificando-se, portanto, a contratação de serviços relacionados diretamente com o objeto social da empresa sob ação fiscal.

É, ainda, bastante significativo que o objeto do contrato não especifica de forma clara o serviço a ser efetuado. A descrição é ampla e genérica como "serviços de informática" cabendo à empresa contratante a efetiva aprovação do relatório de atividades executadas pela contratada.

Neste mesmo sentir, revela-se a habitualidade da prestação com a rotina de emissão mensal de notas fiscais por parte de cada uma das empresas contratadas conforme podemos verificar no ANEXO I.

Ademais, os serviços contratados, além de não eventuais e habituais, não raro também foram exclusivos para a MI MONTREAL, tendo em vista a significativa quantidade de notas fiscais com numeração sequencial, conforme também pode ser verificado no ANEXO I. Concluindo, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da empresa, uma vez inerente a sua atividade econômica, restou caracterizada a sua não eventualidade.

3-No tocante ao elemento **Remuneração**, este restou provado pelos pagamentos das notas fiscais emitidas pelas empresas prestadoras. A remuneração é sempre fixa e consta no contrato, como um salário mensal, conforme resumido na coluna Rem. Mensal no ANEXO VIII.

Outro achado de relevo é a forma de reajuste dos contratos que elege, como fator de correção, os índices estabelecidos pelo dissídio da categoria de informática como critério. Os contratos com cláusulas de reajuste estão assinalados pela coluna Cláusula Reaj. no ANEXO VIII. Como exemplo, reproduzimos a cláusula sexta, do contrato da HOT DATA INFORMÁTICA LTDA:

"CLÁUSULA SEXTA: O reajuste será atualizado em 12 meses, de acordo com a inflação acumulada medida conforme LG.PM. ou ainda de acordo com os índices estabelecidos pelo dissídio da categoria de informática, o que ocorrer primeiro" (grifo nosso).

A grande maioria dos aditivos aos contratos obtidos pela Fiscalização se presta a estabelecer os reajustes salariais dos trabalhadores PJ contratados. No resumo contido no ANEXO XII, tem-se a relação de aditivos aos contratos com os valores dos reajustes pactuados. Tais reajustes também estão registrados nas Fichas Registros de Empregados, obtidas pela Fiscalização, e que se destinam a registrar os trabalhadores contratados sob a forma de pessoa jurídica.

4-No tocante à **Subordinação Jurídica**, o referido caractere pode ser verificado na análise dos contratos estabelecidos no mesmo padrão, mesmo conteúdo, mesmas cláusulas, mesmos prazos de validade. Os contratos são elaborados pela MI MONTREAL. Com pouquíssimas exceções, os contratos são todos iguais, conforme pode ser observado pelas cópias de contratos anexadas. São contratos de adesão, não cabendo às CONTRATADAS discutir suas cláusulas.

A padronização, uniformidade e semelhança dos contratos firmados evidenciam a subordinação jurídica. A regra rígida é imposta a todos eles pela subordinação a que coletivamente estão submetidos. Ademais, os contratos não têm objeto específico, sendo sempre expresso de forma genérica, invariavelmente referindo-se "Serviços de Informática". Deste modo, aponta o Fisco, não é possível à contratada a execução do serviço sem que a contratante determine o real serviço a ser executado.

A subordinação jurídica ocorre exatamente pela definição extracontrato dos serviços a serem executados e a sua aprovação, cabendo à empresa contratante definir os serviços e aprovar a sua execução. Neste giro, demonstrando a falta de autonomia dos prestadores, tem-se a cláusula segunda dos contratos que estabelece juízo de valor no tocante à conveniência da prestação:

"CLÁUSULA SEGUNDA: Os serviços de Consultoria da CONTRATADA serão realizados com absoluta autonomia profissional, porém de modo a possibilitar que sejam atendidos, convenientemente, os compromissos e os interesses da M.I."

E, em igual sentido a cláusula terceira, explicitando a quem pertence o controle laboral:

"CLÁUSULA TERCEIRA: Mensalmente a CONTRATADA deverá apresentar à MI um relatório de suas atividades, bem como, demonstrativo de horas trabalhadas até o dia 01 do mês subsequente aos serviços prestados. A M.I. terá até o dia 03 do mês para aprovação do demonstrativo ou formalização de sua aceitação."(grifo nosso).

Neste ponto, gize-se, mais uma vez, que os relatórios mensais de atividades e os demonstrativos de horas trabalhadas, apesar de serem parte integrante da grande maioria dos contratos apresentados, conforme indicação no ANEXO VIII, não foram fornecidos pela MI Montreal mesmo após intimações fiscais.

5- Ao lado dos elementos de convicção acima trazidos, outros mais aduziu a autoridade autuante: a- Foram obtidas, por meio de ofícios encaminhados pela DRP-RJ/Centro aos respectivos Tribunais Regionais do Trabalho, alguns processos de reclamações trabalhistas pertinentes a trabalhadores contratados sob a forma de pessoa jurídica pela MI Montreal, que descrevem, em suas petições iniciais, o modo de sua contratação pela MI Montreal. Estas petições iniciais, usadas para exemplificar a forma de contratação da MI Montreal de seus trabalhadores na forma de pessoa jurídica, estão no ANEXO XXXX DEPOIMENTOS DE TRABALHADORES PJ NA JUSTIÇA DO TRABALHO. Os referidos depoimentos trazem diversos registros de pagamento "por fora" mediante emissão de notas fiscais pelos obreiros.

b- A partir do ANEXO II, podemos observar que diversas empresas possuem endereço comum cadastrado. Como exemplo, planilha de fls. 48 e 49 que indicam 13 prestadoras da atuada de mesmo endereço.

c- Semelhante constatação se tem quanto ao contador responsável: conforme consta no anexo ANEXO III diversas empresas possuem o mesmo suporte profissional na Contabilidade. À guisa de exemplo, o Sr. Luiz Fernando Santana de Almeida (CPF nº 305.747.737-20), responsável por 13 empresas prestadoras da atuada.

d- Vínculo pessoal das PJ com a atuada: diversos sócios das empresas contratadas, caracterizados por esta fiscalização como segurados empregados, já foram ou são segurados empregados da MI Montreal. Assim, vamos encontrar no anexo ANEXO IV a demonstração dos vínculos passados e presentes destes sócios com a MI Montreal.

e- Sócios que recebem como empregados e como trabalhadores PJ: resta demonstrado no anexo ANEXO XIII os valores recebidos pelo mesmo trabalhador, na qualidade de sócio da PJ prestadora e empregado da tomadora.

f- A filial de Pinhais/PR (CNPJ 42.563.692/0004-79) funcionou apenas com trabalhadores PJ. Não foram apresentadas folhas de pagamentos nem GFIP relativas a este estabelecimento. Contudo, suas instalações eram utilizadas pelos trabalhadores PJ contratados, conforme cláusula contratual localizada em diversos aditivos de contratos.

g- Registre-se, adicionalmente, empresas PJ constituídas na mesma época em que seus sócios (trabalhadores PJ) foram demitidos da MI Montreal e passaram a

prestar serviços à mesma através de uma empresa PJ contratada. Pode-se citar: PJ ROMAM - PROJETOS EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA (CNPJ/MF nº 04.028.672/0001-66, conta 2.1.2.00.23217) composta por sócios, conforme informações obtidas junto a SRF, todos trabalhadores PJ da MI Montreal que foram ex-empregados da MI Montreal demitidos em 31/08/2000 dando origem a empresa ROMAN em 04/09/2000 (data da abertura da empresa, conforme SRF).

h- Cessão de aparelhos celulares aos trabalhadores PJ: A autuada adota a mesma conduta em fornecer celulares para uso corporativo, tanto a seus segurados empregados, conforme rubrica de desconto na folha de pagamento, denominada 0735 (TELEFONE TNL PCS S/A - OI), como para seus trabalhadores PJ, identificados, estes fornecimentos, em cláusulas de diversos contratos.

i- Os custos pelo serviço executado são assumidos pela empresa MI Montreal e não pelas CONTRATADAS, conforme se pode observar pela cláusula quarta dos contratos. Exemplo:

"CLÁUSULA QUARTA: As despesas realizadas pela CONTRATADA com viagens a serviço da M.I., para outras localidades não abrangidas por este contrato, tais como transporte, hospedagem, refeições, tarifas telefônicas, desde que prévia e expressamente autorizada pela M.I. serão por esta imediatamente reembolsadas, mediante a apresentação dos respectivos comprovantes".

i- O prazo dos contratos é indeterminado, ficando estabelecida cláusula equiparada ao aviso prévio, na relação de emprego. Veja-se exemplo extraído da coluna Aviso Prévio do ANEXO VIII:

"CLÁUSULA SÉTIMA: O prazo de duração deste contrato será indeterminado." "Parágrafo 1º: Fica assegurado às partes o direito de rescindir o presente contrato, a qualquer tempo, desde que mediante comunicação escrita com antecedência de 30 (trinta) dias, período durante o qual ambas as partes permanecerão obrigadas ao cumprimento das obrigações aqui convencionadas".

(...)

Assim, do robusto conjunto argumentativo e probatório acima, impõe-se reconhecer a relação empregatícia existente entre os titulares das supostas PJ e a empresa defendente, sob todos os seus aspectos atinentes à relação de emprego: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica.

Importa, neste ponto, afastar as teses de defesa que acusam ser insuficiente a amostra de PJ para as conclusões entabuladas no lançamento. O conjunto de elementos de convicção fiscal é extenso e coerente, cabendo ao contribuinte apontar eventuais discrepâncias que porventura se apresentem, ônus do qual não se desincumbiu. As diversas constatações trazidas pela autoridade fiscal não se prestam, separadamente, a determinar as suas conclusões. Todavia, tomadas em conjunto e interligadas desvendam a verdadeira face da relação laboral existente.

Quanto às ações trabalhistas em nome das empresas AVZ CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA. e LRM INFORMÁTICA E TREINAMENTO LTDA., estas foram referenciadas no sentido de desvendar a conduta contumaz da impugnante e apenas ampliam a compreensão de sua conduta empresarial. Conforme reconhece a própria defesa, não fizeram parte do presente lançamento.

Quanto às ações trabalhistas em nome das empresas AVZ CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA. e LRM INFORMÁTICA E TREINAMENTO LTDA., estas foram referenciadas no sentido de desvendar a conduta contumaz da impugnante e apenas ampliam a compreensão de sua conduta empresarial. Conforme reconhece a própria defesa, não fizeram parte do presente lançamento.

Noutro giro, em se tratando do Anexo II, as informações nele consignadas afirmam que várias prestadoras possuem, de fato, endereços coincidentes. Vários conjuntos de prestadores com mesmo endereço foram identificados, trazendo convicção de haver algum liame de gestão entre eles. Neste ponto, também, não trouxe a defesa qualquer prova de equívoco na constatação fiscal, motivo pelo qual não se pode acolher sua reclamação”.

Quanto ao tema, a Procuradoria da Fazenda Nacional em sua manifestação alegou que deveria ser feita a interpretação adequada dos dispositivos e da decisão do STF, reproduzindo as seguintes considerações:

“A Lei 8.212/91, no artigo 12, inciso I, alínea ‘a’ estabelece que são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, as pessoas físicas que prestem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não-eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Trata-se de norma impositiva, cogente, de aplicação obrigatória, não podendo ser alterada pela vontade das partes. Uma vez constatada a ocorrência do fato imponível, ou seja, a situação de fato descrita na norma, a consequência será o nascimento da obrigação tributária.

Segundo lição de Fábio Zambitte Ibrahim²: *“determinado trabalhador, ao laborar com pessoalidade, remuneração, subordinação e onerosidade enquadra-se como empregado (art. 3º da CLT), espécie de trabalhador sujeito a regime jurídico próprio. O contrato de emprego independe de qualquer pacto expresso entre as partes, pois, existindo suas características inerentes, há a imediata configuração do vínculo empregatício, definido por Mário de La Cueva como contrato-realidade”*. (Grifos acrescidos)

A caracterização do vínculo empregatício independe, pois, de contrato ou mesmo da legalidade da forma contratada pelas partes. Por se tratar de um **contrato-realidade**, ocorrendo os elementos da relação de emprego, o trabalhador será enquadrado como segurado obrigatório de que trata o artigo 12, inciso I, alínea ‘a’ da Lei 8.212/91, e as contribuições sociais devem ser recolhidas.

Nesse contexto, passa-se ao exame dos elementos componentes da relação empregatícia, a fim de estabelecer o paradigma analítico para os elementos colhidos pela fiscalização. Estabelece a CLT:

² IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. Rio de Janeiro: Impetus, 2011, pagina xx

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

Assim, no direito nacional, são elementos caracterizadores da relação de emprego: (i) a pessoalidade; (ii) alteridade, o empregado presta serviços por conta alheia sem assunção de risco e (iii) não eventualidade, onerosidade e subordinação (Martins, Sérgio Pinto. Direito do Trabalho. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 107-108.)

Por outro lado, segundo a Recorrente, a autuação fiscal se baseou mais em presunções de 49 empresas listadas, do que da constatação das 225 empresas indicadas como responsáveis na autuação, quebrando vínculo de empregos sem todas as informações necessárias dos elementos caracterizadores:

“18. De início, o que é bastante emblemático, no sentido de não haver dúvida quanto à fragilidade do lançamento impugnado, chama-se a atenção para o fato de que, do ANEXO I do relatório fiscal (Fl. 107/444), onde estão relacionados os pagamentos utilizados para quantificar as bases de cálculo das autuações, há referência quanto a exatas 224 (duzentos e vinte e quatro) empresas. Isto é, todos os valores em relação aos serviços por elas prestados foram considerados na apuração da base de cálculo do lançamento.

19. Acontece que, ao longo do Relatório Fiscal, onde deveria ficar demonstrada a materialidade do crédito lançado relativo a cada uma dessas empresas, isto é, a demonstração dos elementos que fizeram com que o fiscal desconsiderasse a sua personalidade jurídica para fins de tributação, **limita a “mencionar” apenas 49 (quarenta e nove) delas.**

20. Nada menos do que **175 empresas**, que corresponde a quase **80% das empresas relacionadas**, tiveram sua personalidade jurídica desconsiderada pelo fiscal (o que é gravíssimo e extremo), simplesmente, porque o fiscal **supôs/deduziu** que os valores por elas percebidos seriam também remuneração de empregado, como teria (erradamente, diga-se) constado como sendo a situação das demais 49 empresas.

21. Ainda que se admitisse a técnica da amostragem para fins de lançamento – o que nesse caso não se mostra razoável pelo número de empresas envolvidas (224), que permitiria a investigação de cada uma delas por circularização, por exemplo –, certo é que, para se chegar a uma conclusão fidedigna, sobretudo em um universo de 224 elementos, não é razoável que se investigue apenas parte **inexpressiva**, no caso 21,87% (vinte e um vírgula oitenta e sete por cento) do total.

23. Ressalte-se que, mesmo as informações contábeis do contribuinte não seriam suficientes para comprovar a materialidade do lançamento, isto é, comprovar que realmente ocorreram os fatos geradores que ensejaram a incidência do tributo. Mas, ainda que assim não fosse, a auditoria fiscal neste

caso, justamente, **não se baseou nessas informações**; as constatações do fiscal foram no sentido de discordar da situação fática contida nesses registros contábeis, o que, por certo, lhe obriga o mínimo de investigação para chegar à desconsideração da personalidade jurídica daquelas empresas.

22. Quanto ao ponto, importante ressaltar que, diferente do que assentado no r. acórdão recorrido, no lançamento em questão, seria fundamental para a hipótese dos autos que, ao menos, o fiscal tivesse se dado ao trabalho de providenciar a **circularização** das empresas envolvidas.

24. Notório que, quando se trata de investigação que envolve empresas nada mais **simples e seguro** que a circularização feita por auditorias especializadas. Mas preferiu o fiscal, neste caso, o comodismo descompromissado e ardiloso, esquecendo-se que, como autoridade administrativa, deveria observar os princípios básicos da administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência.

25. Assim, especificamente quanto às 174 empresas omitidas no relatório fiscal, em relação às quais **não se fez qualquer investigação** para se desconsiderar a sua personalidade jurídica para fins de tributação, não há dúvidas que o fiscal não logrou demonstrar a materialidade do respectivo lançamento, que é inequivocamente nulo”.

Nesse sentido, nas questões que não foram indicadas, acredito que assiste parcial razão a Recorrente, não havendo **circularização** nos casos em que não ocorreu confirmação por meio de documentos que pudessem servir de base para o lançamento.

Verifica-se que a “circularização” é a técnica que consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos objeto da ação de controle, e que poderia ter dado ainda mais ênfase à fiscalização na busca da verdade dos fatos apurados.

Contudo, trazendo aos autos os elementos caracterizadores para a caracterização de vínculo de segurado-empregado, verifico que no caso, tenho dificuldade de configurar a relação apontada no total das 225 empresas indicadas pela fiscalização, justamente porque a maioria, senão a sua totalidade, trata de empresas de consultoria e prestação de serviços, e que necessitaria de um cotejo maior sobre as empresas citadas, pois diversos elementos que foram utilizados para configurar o vínculo empregatício, na época dos fatos geradores e do período fiscalizado, não teriam mais as condições de substituir com a acusação fiscal. Hoje, seria de certa maneira um tanto quanto “ultrapassada” nas relações de vínculo empregatício à **luz das decisões do STF já citadas**, tal como a mais evidente de empresas que não possuíam empregados, e seus titulares ou sócios prestavam serviços.

Outras situações dos autos dizem respeito à prestação de serviços que foram destinados à prestação de serviços em contratos pactuados com órgãos e empresas públicas. A toda evidência que, para casos específicos ou isolados pode haver necessidade de aumento de demanda ou acréscimo de trabalhadores de forma específica ou temporária.

Sobre o item de padronização dos contratos também tenho dificuldade de acolher esse critério como sendo um elemento finalístico, próprio, caracterizador do vínculo, pois a toda evidência que uma empresa do porte da Recorrente, para prestar serviços na mesma área detenha certo padrão nos termos ajustados por esses contratados. À luz da decisão e entendimento atual do STF essa situação não mais configuraria um vínculo por si só, já que a terceirização da atividade fim não mais constitui um ilícito.

Somado a isso, existe nos autos informações de ações trabalhistas que estão sem nexos com os fatos identificados no processo administrativo, conforme transcrição abaixo:

“Empresa PJ: AVZ CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA (Conta: 2.1.2.00.21340)

Trabalhador PJ: CARLOS ALBERTO AVZARADEL

"1- O reclamante foi admitido aos serviços da reclamada (MI Montreal) em 20/07/2000 sendo seu último salário mensal de R\$ 554,85 (quinhentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e cinco centavos) para exercer a função de comercial, sendo em 19/01/2005 dispensado sem justa causa.

2 - Inobstante o salário contratual, o reclamante percebia "por fora" mensalmente um valor a título de comissões.

3 - Este valor que não era fixo, era recebido através de Nota Fiscal emitida pela empresa AVZ CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA, em razão de um Contrato de Prestação de Serviços firmado entre a reclamada e a empresa AV2 Consultoria, a qual o reclamante era um dos sócios. Nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao desligamento do reclamante, a média de comissões recebidas foi de R\$ 6.024,52 (seis mil e vinte e quatro reais e cinquenta e dois reais)".

Nota-se que, os empregados ao caso estariam discutindo o vínculo empregatício com empresa que não tinham relação jurídica com a empresa MI Montreal, sujeito passivo da presente autuação, e existe apenas menção de desligamento da autuação, como se essa informação fosse suficiente para caracterizar os valores fixos ou comissões pagas aos colaboradores à empresa recorrente. Entendo que essa transcrição remonta um exagero da acusação fiscal na tentativa de encontrar elementos para manter o lançamento fiscal.

Nesse sentido, seria como pegar um depoimento de qualquer acusado, em delação premiada que imputou responsabilidades à terceiros sem sequer ouvir o contraditório ou acusado de tais alegações, e condená-los pela simples fala do acusado. É por demais genérica a respectiva informação.

Ainda, ao analisar a presente lide administrativa, não localizei nenhum dos nomes considerados reclamantes nos processos indicados que pudessem comprovar o vínculo empregatício relacionado à presente autuação. Além disso, não visualizei qualquer processo trabalhista que pudesse servir como prova para o caso. Inclusive, no que tange às provas, há dúvidas sobre se o reclamante ajuizou ação trabalhista contra a empresa *AVZ CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA.*, mas não contra a empresa *MI MONTREAL* para reivindicar valores que

consideraria devidos. Isso seria um contrassenso, pois, se há a iniciativa de configurar vínculo empregatício contra a empresa contratada, onde supostamente a relação de emprego teria sido disfarçada, seria esperado que a empresa contratante, ora recorrente, também estivesse no polo passivo da ação. No mínimo, é antagônico e curioso que o profissional mencionado não tenha buscado seus direitos referentes ao vínculo empregatício que, em tese, envolveria também a Recorrente.

Ao dar continuidade à presente análise, a acusação menciona como elemento reforçador de que as empresas descritas na e-fl. 48 teriam o mesmo endereço. No entanto, verifico que, entre os exemplos citados, apenas algumas empresas compartilhavam o mesmo endereço, especialmente as localizadas no Rio de Janeiro. A ampla maioria das empresas mencionadas no anexo II possuía endereços diferentes, bem como contadores distintos. Alguns contadores, naturalmente, prestavam serviços a várias empresas. Este relator, ao aprofundar a questão, identificou que o contador com o maior número de empresas atendidas foi *Luiz Fernando Santana de Almeida*, que prestava consultoria a 16 empresas das 225 fiscalizadas. Contudo, esse número reduzido de empresas atendidas por um mesmo contador, mesmo considerado no conjunto probatório de acusação, não pode ser visto como um elemento isolado caracterizador de vínculo empregatício. Além disso, há outros contadores mencionados pela fiscalização que atendiam outras empresas, bem como empresas cujos contadores não foram identificados, conforme consta no anexo II do relatório fiscal.

Portanto, a fiscalização alegou, de forma veemente, que as empresas identificadas como sendo interpostas pessoas jurídicas teriam a mesma contabilidade, quando, na verdade constatai que, apenas algumas delas eram atendidas pelo mesmo contador.

Diante de todo o acervo probatório e análise fática do processo, este Relator estava inclinado a afastar parcialmente a acusação fiscal, no sentido de que, ao analisar os autos e considerando o elevado número de empresas cujo vínculo empregatício foi desconsiderado em detrimento daquelas empresas analisadas por amostragem, surgiram dúvidas.

Contudo, ao examinar os elementos que fundamentaram o lançamento, além do reflexo nas decisões judiciais já mencionadas, concluo que esses não foram suficientes, no caso concreto, para manter o vínculo de segurado empregado. Mesmo considerando o princípio da primazia da realidade, não foi possível sustentar a autuação.

Ainda, outro critério trazido pela fiscalização seria o fato de contratos serem firmados de forma identificadas, tendo segundo o item 71 e 72, a padronização, uniformidade e semelhança dos contratos firmados, como sendo um elemento de subordinação, uma vez que as cláusulas do contrato não teriam sido discutidas livremente entre as partes, por ausência de autonomia na execução dos serviços. Entretanto, no caso, o elemento subordinação diz respeito à hierarquização nos postos da relação trabalhista e não no aspecto formal do contrato a firmado, ainda que esses fatos pudessem ensejar uma interpretação na relação trabalhista. Ainda, atualmente, diante das decisões do STF, entendo que não é padronização de um contrato que

enseja o vínculo de segurado empregado, já que esse elemento pode ser superado na aplicação dos fatos diários do direito trabalhista.

Por fim, esse relator teve oportunidade de julgar caso semelhante no que diz respeito às atividades médicas, no que diz respeito ao Acórdão de Recurso Voluntário n.º **2301-011.040, de 07 de fevereiro de 2024**, assim ementado:

“TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. “PEJOTIZAÇÃO”. POSSIBILIDADE. HOSPITAL E MÉDICOS.

Diante do tema 725 do STF, verifica-se que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, guardadas as responsabilidades subsidiárias da contratante”.

Entendo, que os profissionais do presente caso se assemelham aos profissionais hiper suficientes, onde possuem liberdade maior de contratação, ainda que exista um contrato padrão estipulado pela empresa contratante, a empresa contratada tem a liberdade de negociar cláusulas que entende ser mais adequada, já que esses profissionais possuem ensino superior, especialização, e consciência de que podem negociar cláusulas melhores seja com a contratante, ou seja com outra empresa do setor.

Assim, diante de todos os fatos, e aplicando a tese do STF ao caso concreto, entendo ser o caso de cancelamento da autuação.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO**, cancelando a autuação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Antônio Savio Nastureles**, Redator designado.

1. Nos termos relatados, trata-se de lançamento para exigência de contribuições previdenciárias sociais patronais e dos segurados, durante período de apuração: 01/2001 a 05/2005, em razão da fiscalização ter constatado elementos caracterizadores da relação de

emprego entre a Recorrente e uma multiplicidade de profissionais, que prestavam serviços por meio de interpostas pessoas jurídicas supostamente contratadas pela Recorrente.

2. No item III³ das razões recursais, o Recorrente perfaz um longo arrazoado (e-fls. 3088/3104) ao expor questionamentos relativos à falta de demonstração da ocorrência dos fatos geradores tributados, de motivação adequada, da falta de investigação para se desconsiderar a personalidade jurídica, e ao fato do relatório se limitar a citar somente 49 (quarenta e nove) pessoas jurídicas, enquanto a exigência fiscal foi quantificada em relação a 224 (duzentos e vinte e quatro) empresas. Ao final, a Recorrente pede a anulação do auto-de-infração por vício material e a decretação de nulidade do acórdão recorrido.

2.1. Entendo que as alegações deduzidas no item III das razões recursais guardam correspondência com a análise do mérito, conquanto o questionamento principal esteja direcionado à materialidade do crédito lançado e à imputação sobre a desconsideração da personalidade jurídica das empresas interpostas.

2.2. Valho-me, inicialmente da fundamentação disposta no tópico “II.1 DO DESCABIMENTO DAS ALEGAÇÕES VOLTADAS A DETERMINAR O PROCEDIMENTO DA AÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO LANÇAMENTO” (e-fls. 3110/3116) da peça de contrarrazões ofertada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para reafirmar a inexistência de vícios no procedimento fiscalizatório. Faço a transcrição.

Início da transcrição de trechos da peça de contrarrazões

II.1 DO DESCABIMENTO DAS ALEGAÇÕES VOLTADAS A DETERMINAR O PROCEDIMENTO DA AÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO LANÇAMENTO.

O recorrente alega que a fiscalização deveria realizar “investigação adicional ou paralela” (e-fl. 3088) para demonstrar a configuração dos vínculos empregatícios, haja vista se tratar de matéria fática. Defende que a ausência dessa diligência importou nulidade do procedimento de lançamento, além de proferir juízo de valor quanto à insuficiência da prova documental para formar a convicção da autoridade lançadora e julgadora.

Argumenta que a fiscalização ter-se-ia limitado a examinar documentos e, assim, se basearia em presunções e provas indiciárias, o que constituiria um “disparate sem tamanho” (e-fl. 3089), defendendo ainda que a autoridade fiscal deveria ter providenciado “a circularização das empresas envolvidas” (e-fl. 3092).

Ora, não cabe à atuada determinar quais são os elementos de prova aptos para caracterizar a relação empregatícia. Trata-se de mera conjectura desprovida de qualquer fundamento legal ou mesmo da mais tênue força persuasiva.

Tampouco vige, no processo administrativo fiscal, o princípio da taxatividade das provas, ao contrário, impera a liberdade probatória, contanto que conjugada ao

³ Tópico intitulado “III. FLAGRANTE NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO POR NÃO DEMONSTRAR A OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES.” (e-fls. 3088/3104).

princípio da motivação, i.e., a fiscalização pode se valer de quaisquer elementos lícitamente obtidos para formar sua convicção, desde que indique a legislação e os fatos que fundamentam seu entendimento e se estabeleça a correlação entre os elementos de prova e as conclusões da autoridade tributária, o que resulta no *princípio da livre convicção motivada*. É a disposição expressa do art. 29 do Decreto n. 70.235/72:

Decreto n. 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

(...)

Prosseguindo, necessário ressaltar que, diferentemente do que afirma o recorrente, **a fundamentação do lançamento partiu de detida apreciação do acervo probatório pela autoridade fiscal**. Diversos elementos foram examinados, mormente de cunho documental, -incluindo dezenas de contratos de prestação de serviços (os quais, obviamente, dispunham sobre a execução dos serviços contratados, estabelecendo obrigações para ambas as partes), consubstanciando, pois, substrato fático com robustez bastante para atender ao princípio da motivação. Dito de outro modo, a fiscalização desincumbiu-se do ônus de comprovar os fatos que motivaram o lançamento tributário à sociedade.

A análise do arcabouço probatório permitiu formar a convicção da autoridade lançadora, posteriormente corroborada pela Delegacia Regional de Julgamento, em perfeito atendimento às regras e princípios que regem a atividade da auditoria fiscal.

Em verdade, sob a alegação de vício de ausência de motivação, os recorrentes manifestam sua discordância quanto à apreciação da prova empreendida pela autoridade fiscal. Todavia, a avaliação subjetiva dos interessados sobre quais seriam as provas qualitativa e quantitativamente aptas a demonstrar a relação empregatícia carece de qualquer relevância.

(...)

Ademais, cabe esclarecer estar equivocado o argumento do contribuinte de que o lançamento estaria motivado de forma deficiente na medida em que a autoridade fiscal teria feito referência expressa no TVF a cláusulas contratuais de “apenas” 49 das pessoas jurídicas interpostas, não tendo se pronunciado de forma individualizada em relação a todas as 224 empresas contratadas pelo autuado para prestação de serviços de informática. Na sua visão, o lançamento, caso fosse considerado procedente, só poderia prosperar em relação às pessoas jurídicas expressamente tratadas, de forma individualizada, no TVF.

A tese do sujeito passivo, entretanto, não se sustenta.

Destaque-se que a autoridade fiscal identificou o modus operandi do sujeito passivo, que contraria a legislação previdenciária, tendo especificado seus elementos de convicção no termo de verificação fiscal. Nesse contexto, não há

que se falar na necessidade de reproduzir no relatório fiscal a redação dos contratos dos 224 fornecedores pessoas jurídicas que prestaram serviços profissionais à MI MONTREAL no período examinado, com análise individual de cada um deles, se a autoridade fiscal noticia que as cláusulas contratuais se repetem. Aliás, não se pode perder de vista que o próprio autuado, em seu recurso voluntário, reconhece que existe “padronização, uniformidade e semelhança nos contratos firmados pela recorrente com os seus prestadores de serviço” (e-fl. 3098).

Logo, não faz qualquer sentido pretender que a autoridade fiscal reproduza no relatório fiscal as cláusulas de todos os contratos firmados pelo sujeito passivo com as PJs e examine cada um deles de forma separada, repetindo 224 vezes os mesmos argumentos. Tal atitude apenas geraria um relatório fiscal mais extenso, sem qualquer adição de conteúdo, contrariando o princípio da eficiência que deve nortear a Administração Pública. Nesse contexto, cabe desmistificar a ideia sugerida pelo contribuinte de que o auditor fiscal teria realizado o lançamento por atacado, sem qualquer tipo de cuidado ou averiguação.

Repise-se que, como se encontra demonstrado no competente relatório fiscal, a sociedade autuada deixou de reconhecer o vínculo empregatício de inúmeras pessoas que trabalhavam como seus empregados, tendo-se utilizado para tanto da intermediação de pessoas jurídicas com as quais celebrava contratos de prestação de serviços.

(...)

Pelo que se retira do conjunto de elementos acima descritos, a pejotização fazia parte da **política regular de contratação** da recorrente.

Nesse contexto, resta claro ser desarrazoado o pedido da recorrente de reconhecimento de nulidade ao argumento de que não foram examinados individualizadamente cada um dos instrumentos contratuais cujos negócios jurídicos foram reclassificados.

Por fim, deve-se destacar inexistir qualquer irregularidade no exame da documentação por amostragem. Uma vez demonstrado que era o modus operandi da empresa a contratação de profissionais por meio de pessoas jurídicas, não se faz necessário que cada um dos instrumentos contratuais seja individualmente examinado, mormente quando o próprio contribuinte reconhece que os contratos seguiam o mesmo padrão.

(...)

Não há dúvidas, portanto, que a autoridade fiscal cumpriu fielmente seu dever. Iniciou o procedimento fiscal, intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos e apresentar documentação, analisou o conjunto probatório, dentre os quais os contratos das PJs, e produziu relatório minucioso enunciando diversas cláusulas (repetidas nos diversos contratos), que apontavam para a existência de relação de emprego, sempre justificando suas conclusões.

Caberia ao contribuinte, portanto, demonstrar que as contratações não se deram da forma narrada pela autoridade fiscal. O sujeito passivo, entretanto, sequer tenta fazer tal prova. Limita-se a uma reclamação geral sobre o procedimento que entende seria o mais adequado. A ausência de insurgência específica, entretanto, é reveladora de que os fatos narrados pela autoridade fiscal estão corretos.

final da transcrição de trechos da peça de contrarrazões

3. Pode-se divisar o minucioso trabalho conduzido pela auditoria fiscal, ao descrever de forma pormenorizada as circunstâncias fáticas subjacentes à atuação, reunindo conjunto expressivo de elementos indiciários objetivos e confluentes à caracterização dos elementos da relação de emprego (pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação) entre a Recorrente e os diversos intervenientes pessoas físicas, e demonstrar no corpo do relatório fiscal, a artificialidade do mecanismo adotado pela Recorrente como política regular de contratação, e ínsito o propósito de mascarar a existência de vínculos empregatícios, com manifesta violação à legislação previdenciária.

3.1. Adoto a motivação disposta no tópico II.3, intitulado “DA CONFIGURAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO ENTRE OS SÓCIOS INTERVENIENTES E A CONTRATANTE: MI MONTREAL INFORMÁTICA S.A.” (e-fls. 3125/3157) da peça de contrarrazões ofertada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, reconhecendo a higidez do lançamento fiscal. Faço a transcrição.

Início da transcrição de trechos da peça de contrarrazões

II.3 DA CONFIGURAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO ENTRE OS SÓCIOS INTERVENIENTES E A CONTRATANTE: MI MONTREAL INFORMÁTICA S.A.

A Lei 8.212/91, no artigo 12, inciso I, alínea ‘a’ estabelece que são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, as pessoas físicas que prestem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não-eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Trata-se de norma impositiva, cogente, de aplicação obrigatória, não podendo ser alterada pela vontade das partes. Uma vez constatada a ocorrência do fato imponível, ou seja, a situação de fato descrita na norma, a consequência será o nascimento da obrigação tributária.

(...)

A caracterização do vínculo empregatício independe, pois, de contrato ou mesmo da legalidade da forma contratada pelas partes. Por se tratar de um contrato-realidade, ocorrendo os elementos da relação de emprego, o trabalhador será enquadrado como segurado obrigatório de que trata o artigo 12, inciso I, alínea ‘a’ da Lei 8.212/91, e as contribuições sociais devem ser recolhidas.

Nesse contexto, passa-se ao exame dos elementos componentes da relação empregatícia, a fim de estabelecer o paradigma analítico para os elementos colhidos pela fiscalização. Estabelece a CLT:

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

Assim, no direito nacional, são elementos caracterizadores da relação de emprego: (i) a pessoalidade; (ii) alteridade, o empregado presta serviços por conta alheia sem assunção de risco e (iii) não eventualidade, onerosidade e subordinação.

A) Onerosidade

A onerosidade diz respeito à retribuição pelo trabalho desempenhado pelo empregado. No caso dos autos, não constitui aspecto essencial ao deslinde da controvérsia, eis que o contribuinte sequer ventila argumentação específica quanto ao ponto. De qualquer forma, cumpre, de logo rejeitar a alegação usualmente arguida pelos autuados de que são remuneradas as pessoas jurídicas e não as pessoas físicas prestadoras de serviços. Tal linha interpretativa deliberadamente desconhece que o lançamento fiscal parte da premissa de que essas pessoas jurídicas são meras interpostas, sendo os profissionais/intervenientes os responsáveis pela prestação de serviços e também os beneficiários dos rendimentos. Assim, não há dúvida quanto à onerosidade da relação estabelecida, pois a prestação de serviços era remunerada.

B) Não-eventualidade

A não-eventualidade, igualmente, constitui ponto incontroverso.

Por elucidativa quanto ao conceito de não-eventualidade, reproduzo a ementa da decisão prolatada pela Sétima Turma do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, em sede de Recurso Ordinário, cuja relatoria coube à Desembargadora Alice Monteiro de Barros:

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

No que se refere à não-eventualidade, o serviço prestado relaciona-se diretamente com as atividades normais da empresa, nos termos do art. 9º, § 4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Consta-se, ainda, que a prestação de serviços de informática é a principal atividade-fim da recorrente, logo tais atividades são consideradas como essenciais (ou não eventuais) à realização do objetivo societário da MI MONTREAL INFORMÁTICA S/A, conforme demonstrado no estatuto social. Ademais, há que se ressaltar que o serviço prestado por cada contratado é de trato sucessivo, i.e. não se limita à execução de um ato singular, pois compreende a execução de prestações periódicas na organização empresarial.

Patente, portanto, a presença da habitualidade na prestação dos serviços pelos contratados via pessoa jurídica.

C) Pessoalidade

A pessoalidade denota o fato de que a obrigação de prestação de serviço assumida pelo empregado não é fungível, não pode ser satisfeita por outra pessoa que não o próprio empregado que a contraiu. (...)

Quanto à prestação de serviço por pessoa física e à pessoalidade, a autoridade fiscal bem observou que “o contrato de trabalho era ajustado em função de determinada pessoa. (...) O trabalho que o empregador pretendia obter ao contratar a pessoa jurídica era o de um determinado e específico profissional e não de qualquer outro” (e-fl. 38).

Confira-se, por oportuno, trecho do TVF em que a autoridade fiscal aponta alguns fatores que denotam a pessoalidade. *In verbis*:

45. Nome da empresa – Constatamos que o nome adotado pela empresa contratada é, em muitos casos, a abreviação do nome da pessoa física contratada, conforme consta no ANEXO IX-EMPRESA (COINCIDÊNCIAS ENTRE A RAZÃO SOCIAL DAS PJ E AS INICIAIS DO NOME OU O PRÓPRIO NOME DOS RESPECTIVOS SÓCIOS).

(...)

46. Não existe nos contratos firmados a especificação das qualificações necessárias para a execução do serviço a ser efetuado, mais do que isso, não existe nem mesmo predeterminação do próprio serviço a ser executado, cabendo sempre à empresa contratante a aprovação do relatório de atividades executadas e do demonstrativo de horas trabalhadas. É evidente que tais qualificações não são exigidas em contrato por se tratar de uma contratação de pessoa física predeterminada.

47. Relatórios Mensais de Atividades - Cabe ressaltar que, apesar de solicitados pela fiscalização, os relatórios mensais de atividades e os demonstrativos de horas trabalhadas, apesar de serem parte integrante da grande maioria dos contratos apresentados e de elaboração obrigatória para as contratadas, conforme indicação na coluna Rel.Mensal Ativ.Obrigatório? do ANEXO VIII - EMPRESA (CLÁUSULAS CONTRATUAIS DE PJ), **não foram fornecidos pela MI Montreal** a esta fiscalização nem à fiscalização anterior.

48. Fichas Cadastrais de PJ - A pessoalidade na prestação dos serviços também está evidenciada na documentação acessória encontrada junto aos contratos celebrados entre a MI Montreal e o trabalhador contratado na modalidade PJ. A Ficha Cadastral de PJ é um formulário contendo dados cadastrais e profissionais de apenas um dos sócios da empresa contratada, conforme resumo contido no ANEXO V – EMPRESA (INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DOS CONTRATOS, FICHAS CADASTRAIS E DOCUMENTOS ACESSÓRIOS CONTIDOS NAS PASTAS DE PJ APRESENTADAS). Neste documento da empresa MI

Montreal é assinalada a categoria da contratação realizada dentre quatro possíveis, a saber: CLT, COOPERATIVA, PESSOA JURÍDICA, AUTÔNOMO.

No caso em tela, o nome dos trabalhadores cadastrados nestes documentos estão assinalados com a **categoria PESSOA JURÍDICA**, por isso a Fiscalização denominou este documento de Ficha Cadastral de P3. Algumas informações contidas nas fichas são:

- Nome PJ: nome do segurado efetivamente contratado, na modalidade P3, para prestar o serviço;
- Data de admissão: Data da admissão do trabalhador P3;
- Cargo: cargo que o trabalhador P3 irá ocupar dentro da estrutura da MI Montreal;
- Remuneração Mensal: ao invés de faturamento mensal nos deparamos com a expressão Remuneração mensal do trabalhador P3;
- Carga horária: Fixação da carga horária de trabalho do trabalhador P3 contratado;
- Último emprego: informação do último emprego do trabalhador P3;
- Motivo da saída do último emprego: descreve o motivo da saída do último emprego.

49. Interessante destacar alguns exemplos de Fichas Cadastrais de P3 nas quais no campo destinado a informar o último emprego vamos encontrar a própria MI Montreal Informática Ltda. Nestas mesmas Fichas encontramos também os motivos das saídas dos trabalhadores P3 de seus últimos empregos (no caso, a saída da própria MI Montreal). Abaixo foram analisados alguns casos.

(...)

50. Curriculum Vitae do trabalhador P3 - Outra forte evidência da personalidade está no fato de que diversos contratos têm como documentação acessória o curriculum vitae de apenas um dos sócios da empresa contratada, conforme consta no ANEXO VII - EMPRESA (RELAÇÃO DE PJ PARA OS QUAIS FORAM APRESENTADOS CURRICULUM VITAE DO(S) RESPECTIVO(S) SÓCIO(S) E/OU CONTRATO SOCIAL), demonstrando o interesse da empresa MI Montreal na formação técnica, experiência profissional e referências pessoais e profissionais do trabalhador pessoa física, contratado sob a forma de pessoa jurídica.

51. Contrato Social - Neste anexo ANEXO VII - EMPRESA podemos também destacar a discrepância na participação societária do sócio trabalhador PJ no contrato social de constituição de sua empresa contratada pela MI Montreal, em relação ao outro sócio da mesma empresa. Na maioria dos casos, o trabalhador P3 é sócio que detém, além da gerência da firma, a maioria das cotas sociais, geralmente acima de 90% das cotas sociais.

52. GFIP das empresas PJ's - No anexo ANEXO XI - EMPRESA (gfip das pj onde OS ÚNICOS TRABALHADORES DECLARADOS SÃO OS RESPECTIVOS SÓCIOS), podemos verificar, através das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP's), pesquisadas nos cadastros informatizados da Receita Federal, relativas às empresas contratadas, que os únicos trabalhadores declarados nas mesmas são os respectivos sócios das empresas, reforçando o argumento de pessoalidade na contratação do trabalhador PJ.

Note-se que são muitas as evidências de que as contratações foram *intuitu personae*. Cabe citar a coincidência entre os nomes das pessoas físicas e os nomes das empresas, que consistiam na abreviação do efetivo prestador do serviço; a ausência de preocupação em especificar as qualificações necessárias para execução do serviço, já que previamente havia o exame do currículo do “sócio” que prestaria o serviço; a constatação de que a ficha cadastral da PJ é um formulário contendo dados cadastrais e profissionais de apenas um dos sócios da empresa contratada, a saber, daquele que efetivamente prestaria o serviço; a observação de que os titulares de várias das PJs indicavam como último empregador a MI MONTREAL INFORMÁTICA S/A, denotando a prática da autuada de demitir o segurado empregado e recontratá-lo na forma de PJ; a juntada ao contrato apenas do currículo do sócio que prestaria diretamente o serviço; o elevado grau de participação societária do sócio trabalhador na constituição da PJ, que detinha a gerência e usualmente possuía mais de 90% das cotas sociais; a demonstração, pela declaração em GFIP, de que os únicos trabalhadores são os próprios sócios prestadores dos serviços.

Afora todos esses elementos que denotam a pessoalidade, cabe ainda atentar para um ponto muito importante. O sujeito passivo, em seu recurso, busca descontextualizar os achados da autoridade fiscal, na tentativa de convencer que os elementos probatórios, isoladamente analisados, não conduziram à conclusão da ocorrência de interposição de PJ's.

Entretanto, ressalte-se, em nenhum momento de sua defesa o sujeito passivo infirma a conclusão fiscal de que as contratações eram *intuitu personae*. De fato, o contribuinte não se insurge contra a imputação fiscal de que os contratos eram celebrados de forma a direcionar que o serviço fosse prestado por um trabalhador específico, previamente escolhido, sócio da PJ. Nesse contexto, tem-se que a pessoalidade também é ponto incontroverso.

(...)

D) Subordinação

Trata-se do ponto fulcral da lide, uma vez que a construção tradicional do direito do trabalho, bem como seu âmbito de aplicação, baseia-se na diferenciação entre trabalho subordinado e autônomo, , i.e., o critério distintivo entre a prestação de serviços mediante vínculo empregatício e as modalidades autônomas de prestação de serviço consiste justamente no fator subordinação.

(...) começa-se a análise do tema pela Recomendação da Organização Internacional do Trabalho - OIT 196 de 2006, que busca orientar as políticas nacionais de emprego, que propõe que uma relação de emprego seja determinada de acordo com a forma de execução do trabalho e de acordo com a remuneração do trabalhador.

Quanto aos indícios relativos à execução do trabalho, enumera: (i) realização conforme instruções e sob controle de outra pessoa; (ii) se há integração do trabalhador na organização da empresa; (iii) se a atividade é efetuada única ou principalmente em benefício de outrem; (iv) se é realizada pessoalmente, dentro de horário determinado ou em lugar indicado ou aceito por quem solicita o trabalho; (v) se o trabalho de certa duração ou possui certa continuidade; (v) se implica fornecimento de ferramentas, materiais e máquinas por parte de quem requer o trabalho. No tocante à forma de remuneração, deve-se observar: (i) se é paga remuneração periódica; (ii) se esta remuneração é a única ou principal fonte de renda do trabalhador; (iii) se há pagamento em espécie, ex: alimentação, transporte; (iv) se são reconhecidos direitos tais como descanso semanal e férias anuais; (v) se o contratante paga as viagens necessárias para realização do trabalho e (vi) o fato de não existir risco financeiro para o trabalhador.

Essas previsões da OIT constituem tentativa de atualizar a noção de subordinação, já que a concepção clássica de subordinação, adotada desde o surgimento do Direito do Trabalho, se baseia no estado de sujeição volitiva do empregado, que em razão de um contrato de trabalho, coloca-se sob o poder diretivo do empregador, o qual dirige a sua força de trabalho, e em caso de descumprimento de alguma norma, poderá, inclusive, lhe aplicar sanções disciplinares.

(...)

Assim, pode-se dizer que, em sua acepção tradicional, a subordinação significa que o empregado acolhe o direcionamento objetivo do segundo sobre a forma da efetivação da prestação de serviços. É reflexo do poder de direção do empregador que atinge a forma de realização do trabalho, mas não a pessoa do trabalhador

(...)

A dependência técnica é especialmente relevante quando se verifica que o empregado não utiliza, para consecução do seu trabalho, seus próprios instrumentos, mas sim se limita a emprestar sua força de trabalho, que passa a ser um dos fatores de produção a serem organizados e dirigidos pelo empregador, o qual, assume a direção ao tempo em que arca com os riscos do negócio.

É de se notar que a noção de dependência técnica dialoga com a noção de subordinação estrutural. O reconhecimento da subordinação estrutural é apontado como a resposta do ordenamento jurídico diante do surgimento de novas formas de trabalho, como o teletrabalho e a terceirização, bem como as inovações tecnológicas que requerem maior qualificação dos trabalhadores de forma generalizada. Essas mudanças tornam o conceito tradicional de

subordinação, que considera tão somente o poder de direção do empregador e o dever de obediência do empregado, insuficientes para permitir a distinção entre a relação de emprego das demais formas de trabalho autônomo.

(...)

A partir do exposto até o presente momento, pode-se concluir que o paradigma analítico para aferir a subordinação nas relações de prestação de serviços sob escrutínio considerará dois fatores: (i) a inserção do trabalhador na estrutura organizacional e funcional e (ii) o dever de tais trabalhadores se submeterem a diretrizes do empregador, inclusive com a possibilidade de submissão a poder disciplinar.

No caso em exame, a subordinação (tanto estrutural quanto clássica) mostra-se coerente com o conjunto probatório com que se deparou o fiscal atuante, motivo pela qual este indício corroborou aquilo que já ficava demonstrado pelos outros elementos de prova: havia relação laboral com subordinação disfarçada de prestação de serviços terceirizada. Com efeito, a fiscalização identificou subordinação a partir dos seguintes indícios:

70. No presente caso, a subordinação jurídica revela-se incontestável, pois a **MI MONTREAL 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.

71. A subordinação jurídica pode ser verificada na análise dos contratos estabelecidos no mesmo padrão, mesmo conteúdo, mesmas cláusulas, mesmos prazos de validade. Os contratos são elaborados pela MI MONTREAL. Com pouquíssimas exceções, os contratos são todos iguais, conforme pode ser observado pelas cópias de contratos anexadas. São **contratos de adesão**, não cabendo às CONTRATADAS, pessoas físicas, discutir as cláusulas dos mesmos.

72. A padronização, uniformidade e semelhança dos contratos firmados, por si só, já evidenciam a subordinação. A regra rígida é imposta a todos eles pela subordinação a que coletivamente estão submetidos.

73. Destacamos, ainda, que os contratos não têm objeto específico, sendo sempre expresso de forma genérica, invariavelmente refere-se a "Serviços de Informática". Deste modo, não é possível à contratada a execução do serviço sem que a contratante determine o real serviço a ser executado. **A subordinação jurídica ocorre exatamente pela definição extra-contrato dos serviços a serem executados** e a sua aprovação, cabendo à empresa contratante definir os serviços e aprovar a sua execução.

74. Estabelece a cláusula segunda dos contratos que os serviços executados devem possibilitar o atendimento, de forma conveniente, dos compromissos e interesses da MI Montreal, cabendo à esta, obviamente, a definição do que é

conveniente e de quais são os seus interesses, e à contratada cabe apenas executar:

"CLÁUSULA SEGUNDA: Os serviços de Consultoria da CONTRATADA serão realizados com absoluta autonomia profissional, porém de modo a possibilitar que sejam atendidos, convenientemente, os compromissos e os interesses da M.I." (grifo no original).

75. Na cláusula terceira fica ainda mais clara a subordinação jurídica, pois cabe à contratante a aprovação ou aceitação das horas trabalhadas:

"CLÁUSULA TERCEIRA: Mensalmente a CONTRATADA deverá apresentar à MI um relatório de suas atividades, bem como, demonstrativo de horas trabalhadas até o dia 01 do mês subsequente aos serviços prestados. A M.I. terá até o dia 03 do mês para aprovação do demonstrativo ou formalização de sua aceitação."(grifo no original).

76. Lembrando o que foi dito acima que os **relatórios mensais de atividades** e os demonstrativos de horas trabalhadas, apesar de serem parte integrante da grande maioria dos contratos apresentados, conforme indicação no ANEXO VIII –EMPRESA (CLÁUSULAS CONTRATUAIS DE PJ), **não foram fornecidos pela MI Montreal** a esta Fiscalização.

(...)

80. Endereço comum da sede das empresas - Fazendo um agrupamento das empresas pelos endereços das mesmas, obtidos na SRF, conforme consta no anexo ANEXO II - EMPRESA (INFORMAÇÕES CADASTRAIS DAS EMPRESAS RELACIONADAS NO ANEXO I EXTRAÍDAS DE CONSULTA À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL), podemos observar que diversas empresas possuem o mesmo endereço de sua sede. Apesar do anexo conter vários exemplos deste fato, transcrevemos abaixo um exemplo desta evidência: com sede no endereço Praça Dr Nilo Peçanha, 137 sala 101 parte - Centro - 1o Distrito - Magé/RJ, vamos encontrar 13 (treze) empresas de trabalhadores PJ's constituídas, a saber:

(...)

81. Mesmo contador responsável por diversas empresas - Fazendo um agrupamento das empresas pelos CPF's ou CNPJ's dos contadores ou escritórios de contabilidade responsáveis pelas empresas perante a S R F, conforme consta no anexo ANEXO III - EMPRESA (INFORMAÇÕES CADASTRAIS DAS EMPRESAS AGRUPADAS POR CONTADOR/ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE RELACIONADAS NO ANEXO I), podemos observar que diversas empresas possuem o mesmo contador responsável. Apesar do anexo conter vários exemplos deste fato, transcrevemos abaixo um exemplo desta evidência: as 13 (treze) empresas acima, que contém o mesmo endereço da sede, apresentam o mesmo contador responsável que é o Sr. Luiz Fernando Santana de Almeida (CPF nº 305.747.737-20).

(...)

82. Vínculos dos sócios com a MI Montreal - De posse dos CPF's dos sócios das empresas contratadas, obtidos na SRF, pudemos verificar, através de consultas às Relações Anuais de Informações Sociais (RAIS) e às folhas de pagamento da MI Montreal, que diversos sócios das empresas contratadas, caracterizados por esta Fiscalização como segurados empregados, já foram ou são segurados empregados da MI Montreal. Assim, vamos encontrar no anexo ANEXO IV-EMPRESA (PERÍODO DO VÍNCULO DOS RESPONSÁVEIS PELAS EMPRESAS RELACIONADAS NO ANEXO I COM A MI MONTREAL INFORMÁTICA), a demonstração dos vínculos passados e presentes destes sócios com a MI Montreal. Abaixo segue um exemplo de um sócio de empresa contratada, trabalhador PJ, que também está na folha de pagamento da MI Montreal como segurado empregado.

(...)

83. Sócios que recebem como empregados e como trabalhadores PJ – Após identificar os sócios das empresas contratadas (trabalhadores PJ) que ainda são empregados da MI Montreal, conforme parágrafo anterior, esta Fiscalização demonstra, no anexo ANEXO XIII - EMPRESA (PAGAMENTOS EFETUADOS A SEGURADOS CONTRATADOS SOB A FORMA DE PESSOAS JURÍDICAS QUE TAMBÉM RECEBERAM REMUNERAÇÃO EM FOLHA DE PAGAMENTO), os valores recebidos pelo trabalhador PJ como segurado empregado, portanto, na folha de pagamento, e os valores recebidos através da contratação de sua empresa, na modalidade trabalhador PJ. Atentar, no quadro comparativo, os valores mês a mês para cada trabalhador PJ, destacando os valores muito inferiores relativos às remunerações como segurado empregado, em comparação com os faturamentos mensais de sua empresa, no contrato com a MI Montreal.

(...)

84. Sócios que recebem como trabalhadores PJ e ocupam cargo de direção na MI Montreal sem os necessários vínculos empregatícios - Existem ainda pessoas físicas contratadas sob a forma de pessoas jurídicas (trabalhadores PJ) que exercem cargos cujas características remetem para cargos de direção na empresa MI Montreal. (...)

(...)

85. Anotações feitas a lápis nos contratos - Diversos contratos examinados pela Fiscalização continham anotações feitas a lápis do tipo ARQUIVAR - PJ, ARQUIVO PJ, ABRIR PASTA PJ etc, deixando claro que a empresa contratada revestia a modalidade de contratação de trabalhador sob a forma de pessoa jurídica. Tais documentos assinalados foram vistados pela aposição do carimbo da Fiscalização, e os contratos onde tais anotações foram encontradas estão listados no ANEXO VI - EMPRESA (observações ANOTADAS NOS CONTRATOS DE PJ).

86. Filial de Pinhais/PR (CNPJ 42.563.692/0004-79) funcionou apenas com trabalhadores PJ - A filial da MI Montreal aberta na cidade de Pinhais/Paraná, através da 35ª Alteração de Contrato Social, de 08/05/2002, situada na Av Camilo de Lellis, 434 sala 7 Jardim Pinhais - Pinhais - PR, teve seu encerramento registrado na 39ª Alteração de Contrato Social, de 30/03/2005. A empresa MI Montreal durante este período em que a filial de Pinhais/PR funcionou, não manteve trabalhadores segurados empregados nem contribuintes individuais (diretores e autônomos) lotados nesta filial, uma vez que não foram apresentadas folhas de pagamentos nem GFIP's relativas a este estabelecimento filial. Contudo, as instalações da filial eram utilizadas pelos trabalhadores PJ contratados, conforme cláusula contratual localizada em diversos aditivos de contratos de empresas PJ que fixam, em regra, a filial como local de trabalho das empresas PJ contratadas. Abaixo, transcrevemos a cláusula 3 dos aditivos aos respectivos contratos, que fixa o LOCAL DE TRABALHO do trabalhador PJ, e a relação de empresas PJ contratadas para trabalharem na filial de Pinhais/PR (...).

(...)

88. Diversos trabalhadores PJ, ex-empregados da MI Montreal, contratados através de uma única empresa PJ - Ilustrando a situação acima ainda vamos encontrar empresas PJ constituídas na mesma época em que seus sócios (trabalhadores PJ) foram demitidos da MI Montreal e passaram a prestar serviços à mesma através de uma empresa PJ contratada. É o caso da empresa PJ ROMAM - PROJETOS EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA (CNPJ/MF nº 04.028.672/0001-66, conta 2.1.2.00.23217) composta por sócios, conforme informações obtidas junto a SRF, todos trabalhadores PJ da MI Montreal que foram ex-empregados da MI Montreal demitidos em 31/08/2000 dando origem a empresa ROMAN em 04/09/2000 (data da abertura da empresa, conforme SRF). Abaixo o resumo extraído das Fichas Registro de Empregados relativas ao ex-empregados da MI Montreal, e atuais sócios (trabalhadores PJ) da empresa ROMAN.

(...)

89. Cláusulas contratuais de cessão de aparelhos celulares da Telemar-OI (TNL-OI) aos trabalhadores PJ — Um argumento a mais para reforçar a característica da PESSOALIDADE na prestação de serviços, relativamente aos sócios das empresas contratadas (trabalhadores PJ) reside no fato da empresa MI Montreal adotar a mesma conduta em fornecer celulares para uso corporativo, tanto a seus segurados empregados, conforme rubrica de desconto na folha de pagamento, denominada 0735 (TELEFONE TNL PCS S/A - OI), como para seus trabalhadores PJ, identificados, estes fornecimentos, em cláusulas de diversos contratos. (...)

(...)

90. A empresa MI Montreal utiliza estes contratos de prestação de serviços como se fossem contratos de trabalho, mas sem os custos trabalhistas e previdenciários inerentes. O segurado empregado ao ser contratado é levado a constituir uma empresa se não a tem e a receber salários através de notas fiscais. Isto pode ser verificado pelos seguintes fatos:

91. Os contratos são elaborados pela MI Montreal. Com pouquíssimas exceções, os contratos são todos iguais, com as mesmas cláusulas, conforme pode ser observado pelas cópias de contratos anexadas. São contratos de adesão, não cabendo às CONTRATADAS, pessoas físicas, discutir as cláusulas dos mesmos.

92. Os custos pelo serviço executado são assumidos pela empresa MI Montreal e não pelas CONTRATADAS, conforme se pode observar pela cláusula quarta dos contratos. Utilizaremos como modelo o contrato com a AESS INFORMÁTICA LTDA:

"CLÁUSULA QUARTA: As despesas realizadas pela CONTRATADA com viagens a serviço da M.I., para outras localidades não abrangidas por este contrato, tais como transporte, hospedagem, refeições, tarifas telefônicas, desde que prévia e expressamente autorizada pela M.I. serão por esta imediatamente reembolsadas, mediante a apresentação dos respectivos comprovantes".

93. O prazo dos contratos é indeterminado, sendo estabelecida cláusula similar ao aviso prévio, conforme exemplificado no contrato da AESS INFORMÁTICA LTDA, e indicado na coluna Aviso Prévio do ANEXO VIII - EMPRESA (CLÁUSULAS CONTRATUAIS DE PJ), cláusula sétima:

"CLÁUSULA SÉTIMA: O prazo de duração deste contrato será indeterminado." "Parágrafo 1º: Fica assegurado às partes o direito de rescindir o presente contrato, a qualquer tempo, desde que mediante comunicação escrita com antecedência de 30 (trinta) dias, período durante o qual ambas as partes permanecerão obrigadas ao cumprimento das obrigações aqui convencionadas".

(...)

(...) necessário registrar que, apesar de os contratos apresentados ostentarem cláusulas que estabelecem a inexistência de vínculo empregatício, tais estipulações foram corretamente afastadas pela fiscalização, com base no artigo 123 do CTN: *"Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes"*.

Note-se que não se trata de negar, aprioristicamente, a possibilidade de o profissional constituir pessoa jurídica ou trabalhar como autônomo, sem vínculo empregatício. Entretanto, não é previsão contratual nesse sentido que determinará a natureza do vínculo, mas sim as disposições contratuais relativas

aos serviços a serem realizados, bem como os demais elementos probatórios colacionados aos autos.

No presente caso, como já colocado acima, ao analisar os trabalhos prestados pelos contratados, mormente a forma de execução de tais contratações, a fiscalização vislumbrou os elementos típicos de uma relação de emprego e, conseqüentemente, a criação de pessoas jurídicas se revelou manobra para mascarar o vínculo empregatício. (...)

Da estrutura e forma de execução do trabalho: presença do elemento subordinação

INTERVENIENTES SE SUJEITAM À LIVRE DISPOSIÇÃO DO CONTRATANTE PARA A REALIZAÇÃO DE ATIVIDADES NECESSÁRIAS À CONSECUÇÃO DO OBJETO SOCIAL DO CONTRATANTE (CONTRATAÇÕES GENÉRICAS)

Note-se que a pessoa física interveniente ficava à disposição da M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A para a realização de serviços ou outras atividades necessárias à consecução do objeto social da contratante.

Os contratos não eram celebrados com especificação precisa do seu objeto. Isto é, não descrevia os serviços a serem realizados, nem de que forma ele seria desempenhado. De fato, o contrato estipulava, tão somente, que a pessoa ficaria disponível para prestar seus serviços profissionais na forma a ser designada posteriormente pela contratante.

Registre-se que o contrato padrão celebrado pela M.I. MONTREAL previa, na cláusula primeira, tão somente que a contratada prestaria “serviços de Consultoria em Informática e Assessoria à M.I.” (e-fl. 618). Não há nos instrumentos contratuais qualquer especificação sobre quantificação ou mesmo tipo do serviço.

Ora, não se pode perder de vista que em um verdadeiro contrato de prestação de serviço existe a especificação detalhada das atividades a serem desenvolvidas. De fato, as obrigações de cada parte são especificadas para garantir adequado controle do cumprimento do contrato.

Nos contratos celebrados pela M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A, no entanto, essa preocupação é inexistente.

E por que isso? Os contratos apresentam, propositalmente, caráter genérico, pois as obrigações específicas serão definidas pelo contratante, de acordo com sua necessidade e com seu poder de direção.

A preocupação de partes autônomas, que, em ambiente de mercado, buscam definir com a maior precisão possível suas respectivas obrigações, é substituída pelo poder hierárquico do contratante, o que é característico da relação empregador-empregado (...)

O exame apenas da cláusula referente ao objeto do contrato de prestação de serviço, que enuncia a obrigação da parte contratada de forma absolutamente

genérica, já revela a presença do elemento subordinação. Isso porque, conforme já explanado, as tarefas específicas a serem executadas são estabelecidas à medida que surge a necessidade do serviço, tal como ocorre numa relação de emprego, e não de forma prévia, no instrumento contratual, como se dá em verdadeiro contrato de prestação de serviços de natureza civil.

Esse caráter genérico se associa, ainda, com as noções de dependência/subordinação técnica, pois cabia à contratante fornecer os meios materiais para a realização das atividades contratadas. As atividades ocorriam corriqueiramente em suas dependências ou nas empresas clientes da MI MONTREAL e ela fornecia todos os materiais necessários. As pessoas jurídicas “prestadoras de serviços” limitavam-se a fornecer a mão-de-obra dos sócios-intervenientes.

REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA

A fiscalização pontuou que os contratos previam pagamentos fixos mensais independentemente da produtividade. No que toca à remuneração, confira-se trecho do TVF (e-fl. 43):

64. A remuneração é sempre fixa e consta no contrato, como um salário mensal, conforme resumido na coluna Rem.Mensal no ANEXO VIII – EMPRESA (CLÁUSULAS CONTRATUAIS DE PJ).

65. Outro fato que demonstra se tratar de um contrato de emprego e não de um contrato entre pessoas jurídicas é a forma de reajuste dos contratos que elege os índices estabelecidos pelo dissídio da categoria de informática como critério de reajuste destes. Os contratos com cláusulas de reajuste estão assinalados pela coluna Cláusula Reaj.? no ANEXO VIII – EMPRESA (CLÁUSULAS CONTRATUAIS DE PJ). Como exemplo, reproduzimos a cláusula sexta, do contrato da HOT DATA INFORMÁTICA LTDA:

"CLÁUSULA SEXTA: O reajuste será atualizado em 12 meses, de acordo com a inflação acumulada medida conforme LG.PM. ou ainda de acordo com os índices estabelecidos pelo dissídio da categoria de informática, o que ocorrer primeiro" (grifo nosso).

66. A grande maioria dos aditivos aos contratos obtidos pela Fiscalização são para estabelecer os reajustes salariais dos trabalhadores PJ contratados. No resumo contido no ANEXO XII – EMPRESA (ADITIVOS CONTRATUAIS DAS PJ), vamos encontrar a relação de aditivos aos contratos com os valores dos reajustes pactuados. Tais reajustes também estão registrados nas Fichas Registros de Empregados, obtidas pela Fiscalização, e que se destinam a registrar os trabalhadores contratados sob a forma de pessoa jurídica.

Como bem pontuado, em contratos efetivamente firmados entre pessoas jurídicas, após a execução dos serviços mensais, a pessoa jurídica contratada encaminha à contratante, junto com a Nota Fiscal, a medição do serviço prestado para que seja providenciado por esta o devido pagamento do serviço. Na

medição, são especificadas as diversas atividades executadas ao longo do período, o número de horas empregado em cada atividade, o número de profissionais que executaram as atividades e o valor unitário da hora para cada atividade.

Desse modo, quando a contratação se dá efetivamente entre duas pessoas jurídicas, em geral, os valores mensais são variáveis, dependendo da quantidade e da qualificação e/ou do cargo dos profissionais que desenvolveram as atividades, da natureza dos serviços realizados e do tempo dispendido em sua realização.

No caso da M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A, diversamente, os pagamentos mensais eram fixos e, apesar de existir cláusula contratual prevendo a entrega de relatórios mensais de atividades e demonstrativos de horas trabalhadas, tal regra aparentemente não era seguida, eis que não foram fornecidos pela autuada, apesar de reiteradamente solicitado pela fiscalização.

Quisesse a contratante, poderia estabelecer contratação por serviço realizado ou por horas trabalhadas, mas assim não o fez, evidenciando que o vínculo e a disponibilidade eram mais relevantes, indicando, assim, o caráter empregatício do vínculo.

Ao mesmo tempo, evidencia que a pessoa jurídica prestadora de serviços não arcava com qualquer risco da atividade.

Também é sintomático da relação empregatícia a existência de cláusula contratual prevendo reajuste de remuneração na forma acordada em dissídio da categoria de informática. Trata-se de regra que visa proteger justamente aquele que figura como empregado, lado mais fraco da relação de trabalho. Cabe pontuar que, em uma relação de prestação de serviço, em tese, há espaço para negociações, inclusive no que toca a reajustes de preço. No caso da M.I. MONTREAL, entretanto, conforme destacou a autoridade fiscal, não havia essa liberdade, eis que as contratações das PJs eram materializadas por meio de contratos de adesão, mais um indício de que a efetiva relação estabelecida entre os trabalhadores e a autuada era empregatícia.

VÍNCULO PRÉVIO OU CONCOMITANTE DOS TRABALHADORES COM A AUTUADA

A autoridade fiscal constatou ainda que vários dos sócios das PJs contratadas pela M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A tinham figurado como empregados da autuada em momento anterior à sua contratação por meio de PJs.

Ora, a circunstância do sujeito passivo demitir seus antigos empregados para, ato contínuo, recontratá-los para prestação dos mesmos serviços, por meio da intermediação de pessoas jurídicas sem qualquer consistência fática, reforça a constatação fiscal de que o vínculo real tinha cunho empregatício.

A título exemplificativo, chama-se a atenção para o caso da empresa PJ ROMAM - PROJETOS EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA (CNPJ/MF nº 04.028.672/0001-66). A autoridade fiscal dá conta que todos os sócios foram ex-empregados da MI Montreal, demitidos em 31/08/2000, dando origem a empresa

ROMAN, aberta em 04/09/2000. Confira-se, por oportuno, o resumo extraído das Fichas Registro de Empregados relativas aos ex-empregados da MI Montreal, e atuais sócios (trabalhadores PJ) da empresa ROMAN, constante no TVF (e-fl. 54):

(...)

E, saliente-se, em sua defesa o contribuinte sequer tenta justificar a razão da mudança da forma de contratação. Isso porque, na prática, os trabalhadores continuaram a exercer suas funções exatamente como antes, de forma subordinada. O que mudou foi a redução artificial das cargas fiscal e trabalhista, já que a empresa deixou de recolher as contribuições devidas, assim como os direitos trabalhistas.

Registre-se, ainda, que outros trabalhadores mantinham vínculo duplo com a M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A. Isso porque, ao mesmo tempo em que eram empregados, também prestavam serviços como PJs. Nesses casos, a autoridade fiscal narra que o valor pago via PJ, por meio da emissão de notas fiscais, costumava ser bem mais elevado do que o pago a título de salário (vide Anexo XIII – empresa – “pagamentos efetuados a segurados contratados sob a forma de pessoas jurídicas que também receberam remuneração em folha de pagamento”). Ou seja, para diminuir indevidamente a carga previdenciária, a atuada estipulava um salário reduzido para o empregado e **pagava o restante “por fora”, por meio das PJs.**

(...)

Também não se pode perder de vista que algumas filiais da M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A funcionavam sem a presença de qualquer empregado registrado, como se observou em relação à filial de Pinhais/PR, na qual trabalhavam apenas profissionais contratados via PJ. E mais, alguns desses profissionais, a exemplo da Sra. Lígia Lúcia Kroeff, sócia da empresa LIK Ltda, contratada pela atuada via PJ, assinava diversos contratos na condição de testemunha, sugerindo à Fiscalização que a mesma ocupava alguma posição gerencial dos trabalhadores PJ contratados.

Cabe ainda atentar que várias PJs contratadas têm seu CNPJ criado na mesma época da assinatura do contrato com a M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A. No caso da MATOS CONSULTORIA EM PROCESSAMENTO DE DADOS, a autoridade fiscal observou que a data da assinatura do contrato é inclusive anterior à própria abertura do CNPJ.

Todos os indícios apontam para a existência de relações empregatícias, camufladas por meio da contratação de PJs.

PRAZO DE CONTRATO INDETERMINADO, AVISO PRÉVIO E 13º SALÁRIO

Merece destaque a constatação que os contratos celebrados com as PJs não possuíam prazo certo, como é usual em contratos de prestação de serviço. De fato, conforme noticia a autoridade fiscal, os contratos tinham prazo indeterminado e previam cláusula que denota a necessidade de aviso prévio em

caso de rescisão. Confira-se o que restou registrado no TVF sobre o ponto (e-fl. 56):

93. O prazo dos contratos é indeterminado, sendo estabelecida cláusula similar ao aviso prévio, conforme exemplificado no contrato da AESS INFORMÁTICA LTDA, e indicado na coluna Aviso Prévio do ANEXO VIII - EMPRESA (CLÁUSULAS CONTRATUAIS DE PJ), cláusula sétima:

"CLÁUSULA SÉTIMA: O prazo de duração deste contrato será indeterminado."

"Parágrafo 1º: Fica assegurado às partes o direito de rescindir o presente contrato, a qualquer tempo, desde que mediante comunicação escrita com antecedência de 30 (trinta) dias, período durante o qual ambas as partes permanecerão obrigadas ao cumprimento das obrigações aqui convencionadas".

(...) o serviço prestado pelas pessoas físicas é de trato sucessivo, não compreende a execução de um ato singular, pois envolve a execução de prestações periódicas na organização empresarial, tendo se estendido, na esmagadora maioria dos casos por vários anos.

Assim, os serviços que a recorrente alega ter terceirizado por meio de pessoas jurídicas são prestados em caráter não eventual, pois se relacionam diretamente com as atividades normais da empresa, conforme Regulamento da Previdência Social.

Claro está, portanto, que efetivamente existia um vínculo empregatício, dissimulado de prestação de serviço de natureza civil.

Ressalte-se que tal conclusão é corroborada a partir do exame de outros elementos do suposto "contrato de prestação de serviços", os quais só existem no âmbito de uma relação de emprego.

É o caso, por exemplo, da previsão de "aviso prévio" de trinta dias, estabelecido no parágrafo primeiro da cláusula sétima do instrumento contratual (supratranscrita). Trata-se de típico instituto que se faz valer em uma relação empregatícia, e não em um contrato de prestação de serviços.

O mesmo se pode falar em relação à constatação de pagamento de salário dobrado na competência de janeiro, equivalendo a um décimo-terceiro. Sobre o ponto, a autoridade fiscal aduziu (e-fls. 50/51):

83. Sócios que recebem como empregados e como trabalhadores PJ – Após identificar os sócios das empresas contratadas (trabalhadores PJ) que ainda são empregados da MI Montreal, conforme parágrafo anterior, esta Fiscalização demonstra, no anexo ANEXO XIII - EMPRESA (PAGAMENTOS EFETUADOS A SEGURADOS CONTRATADOS SOB A FORMA DE PESSOAS JURÍDICAS QUE TAMBÉM RECEBERAM REMUNERAÇÃO EM FOLHA DE PAGAMENTO), os valores recebidos pelo trabalhador PJ como segurado empregado, portanto, na folha de pagamento, e os valores recebidos através da contratação de sua empresa, na modalidade trabalhador PJ. Atentar, no

quadro comparativo, os valores mês a mês para cada trabalhador PJ, destacando os valores muito inferiores relativos às remunerações como segurado empregado, em comparação com os faturamentos mensais de sua empresa, no contrato com a MI Montreal. Abaixo transcrevemos um exemplo a partir do referido anexo, observando inclusive que o valor do faturamento da empresa em 2005/01 reflete um valor que é o dobro dos valores registrados nas demais competências, sugerindo o recebimento de valores de décimo-terceiro pelo trabalhador PJ.

(...)

A constatação de que os contratos eram celebrados sem prazo determinado, continham previsão de aviso-prévio e de que havia pagamento de décimo-terceiro salário robustece a tese fiscal de que os titulares das PJs eram, na verdade, empregados da M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A.

DEPENDÊNCIA ECONÔMICA DECORRENTE DA EXCLUSIVIDADE DOS SERVIÇOS

A autoridade fiscal relata ainda o caráter de exclusividade da prestação do serviço, denotando o caráter de dependência econômica. Nesse sentido, confira-se trecho do TVF (e-fl. 38):

44. A prestação dos serviços era feita por pessoas físicas, profissionais especializados conforme o cargo para que eram contratados travestidos de pessoas jurídicas. Esses profissionais, experts em suas áreas de atuação, únicos disponíveis ou raros no mercado, de difícil substituição, muitas vezes disputados por empresas do mesmo ramo, distinguindo-se pela experiência, elevado grau de especialização e capacitação, eram, exatamente por isto, contratados e mantidos de forma exclusiva, ou praticamente exclusiva, a serviço da MI MONTREAL, até como forma de conservar o vínculo e mantê-los longe de eventuais assédios da concorrência.

A exclusividade com que os diversos serviços mencionados no Relatório Fiscal foram pactuados com a M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A, embora não seja pressuposto da relação de emprego, demonstra a dependência econômica das empresas prestadoras e, por conseguinte, do “interveniente” em relação ao tomador, o que reforça a presença da subordinação jurídica do trabalhador em relação à contratante.

DETERMINAÇÃO DO LOCAL E DO HORÁRIO DE TRABALHO DOS INTERVENIENTES E OBRIGAÇÃO DE ACOLHER A DETERMINAÇÃO DA DIRETORIA

Há que se ter presente ainda que a contratante determinava local e horário de trabalho dos intervenientes. Ademais, os contratados se submetiam a comandos diretos da direção da M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A. Tais características se subsomem, inquestionavelmente, à toda e qualquer noção de subordinação.

Comparecer a local e hora combinados e obedecer às instruções dos superiores hierárquicos caracteriza evidentemente a direção por parte da empresa contratante e, por conseguinte, a subordinação dos contratados.

INVIABILIDADE DAS ATIVIDADES DA CONTRATANTE CASO AUSENTES AS “SOCIEDADES” CONTRATADAS

Dada a grande quantidade de PJs, tem-se que os profissionais presentes na Folha de Pagamento da fiscalizada seriam insuficientes para a realização de todos os serviços da atuada e, conseqüentemente, para o alcance de seus objetivos empresariais.

O fato de que a mão-de-obra empregada pela M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A não é apta para a consecução do objeto social da empresa é revelador do descompasso entre os fatores de produção. A atuada detinha o capital, os instrumentos para realização dos serviços, mas não tinha a força de trabalho correspondente. A imagem que se forma da empresa é a de uma grande estrutura fantasma, com prédios e equipamentos, mas que, sem recorrer a inúmeros “prestadores de serviços”, não teria suas atividades executadas.

A ausência de recursos humanos que permitam à sociedade exercer seu objeto social é demonstração eloquente da artificialidade da estrutura jurídica criada.

PRECARIEDADE DAS PESSOAS JURÍDICAS CONTRATADAS

A autoridade fiscal, ao longo de todo o relatório fiscal, demonstrou a precariedade das pessoas jurídicas contratadas.

Cabe rememorar alguns aspectos que confirmam tal conclusão: emissão de notas sequenciais, mesmo endereço compartilhado por várias pessoas jurídicas, mesmo contador responsável por diversas empresas.

Ora, um dos critérios para distinguir prestadores de serviços autônomos de empregados é o fato de os primeiros deterem os instrumentos necessários à consecução de suas atividades, enquanto os empregados se limitam a vender sua força de trabalho, seja braçal, seja intelectual.

In casu, a autoridade fiscal demonstrou que as PJ's não detinham qualquer estrutura empresarial, fato que é corroborado pela numeração sequencial das Notas Fiscais em diversos casos, pelo compartilhamento do mesmo endereço por várias PJ's e pela contratação do mesmo contador, reforçando ainda a dependência econômica dos “intervenientes” em relação à M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S/A.

(...)

É justamente o conjunto dos indícios enumerados nesta seção que revela indubitavelmente o caráter empregatício do vínculo.

Final da transcrição de trechos da peça de contrarrazões

CONCLUSÃO

4. Em vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Antônio Savio Nastureles –redator designado

DOCUMENTO VALIDADO