



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725476/2014-67
ACÓRDÃO	2001-008.207 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENECEL ENERGIA COMERCIALIZAÇÃO E CONSULTORIA ENERGÉTICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

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

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

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE-FIM DA CONTRATANTE. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO TEMA 725 STF (RE 958.252). REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. JULGADO EM CONJUNTO COM A ADPF 324.

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral), Jose Marcio Bittes (substituto integral), Lílian Cláudia de Souza, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente). Ausente a conselheira Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, substituída pelo conselheiro Jose Marcio Bittes.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“1. Integram o presente processo os Autos de Infrações (AI’s) abaixo discriminados, lavrados durante Auditoria Fiscal executada junto à empresa supramencionada:

1.1. AI DEBCAD n.º 51.062.708-0, lavrado em 01.09.2014, referente à exigência de R\$ 932.087,97 em Contribuições Previdenciárias da Empresa, incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados empregados e a contribuintes individuais (sócios administradores), cujas bases de cálculo e contribuições incidentes não foram declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e nem recolhidas à Previdência, nas competências de 01/2010 a 12/2011.

1.2. AI DEBCAD n.º 51.062.709-9, lavrado em 01.09.2014, referente à exigência de R\$ 125.752,24 em Contribuição Previdenciária do Segurado, incidente sobre pagamentos efetuados a segurados empregados e a contribuintes individuais (sócios administradores), cujas bases de cálculo e contribuições incidentes não foram declaradas em GFIP e nem recolhidas à Previdência, nas competências de 01/2010 a 12/2011.

1.3. AI DEBCAD n.º 51.062.710-2, lavrado em 01.09.2014, referente à exigência de R\$ 214.069,86 em Contribuições Destinadas a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados empregados, cujas bases de cálculo e contribuições incidentes não foram declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e nem recolhidas à Previdência, nas competências de 01/2010 a 12/2011.

1.4. AI DEBCAD n.º 51.062.711-0, lavrado em 01.09.2014, referente à aplicação de multa (Código de Fundamentação Legal 30) no valor de R\$ 1.812,87, por descumprimento de obrigação acessória, em razão de a contribuinte haver deixado de preparar, de acordo com os padrões e normas estabelecidos, folha de pagamento de remuneração paga a todos os segurados trabalhadores a seu serviço, no período de 01/2010 a 12/2011, em especial quanto aos segurados cujo vínculo com a fiscalizada foi caracterizado como relação empregatícia pela autoridade fiscal.

1.5. AI DEBCAD n.º 51.062.712-9, lavrado em 01.09.2014, referente à aplicação de multa (Código de Fundamentação Legal 34) no valor de R\$ 18.128,43, por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de a contribuinte haver deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias no período de 01/2010 a 12/2011, em especial os fatos relacionados à caracterização de vínculo de emprego realizado pela autoridade fiscal durante a auditoria.

1.6. AI DEBCAD n.º 51.062.713-7, lavrado em 01.09.2014, referente à aplicação de multa (Código de Fundamentação Legal 59) no valor de R\$ 1.812,87, por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de a contribuinte haver deixado de arrecadar, mediante desconto, contribuição previdenciária do segurado incidente sobre remunerações pagas a empregados e a contribuintes individuais a seu serviço no período de 01/2010 a 12/2011, cujo vínculo trabalhista e a caracterização de segurado da Previdência Social foi reconhecida pela autoridade fiscal durante a auditoria.

RELATÓRIO FISCAL

2. Consta do Relatório Fiscal da Auditoria, juntado às folhas 34/76, que:

2.1. A auditada atua no ramo de energia e tem como objeto a comercialização de energia, gestão de contratos de compra-e-venda de energia elétrica, compra e venda de equipamentos para sistemas elétricos, execução de projetos de engenharia, consultoria, assessoria, supervisão, administração e fiscalização de obras de transmissão e geração de energia elétrica.

2.2. Não obstante a complexidade de seu ramo econômico, no período fiscalizado, verificou-se que a fiscalizada tinha em seus quadros apenas um segurado empregado ligado a tais atividades-fim (Raimundo de Paula Batista Júnior) e que para conseguir atender a demanda de seus clientes, nesse período, a contribuinte costumava subcontratar serviços especializados de outras duas empresas, vale citar: ENECEL SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ENGENHARIA LTDA (CNPJ 08.235.846/0001-12) e SECTA TRADING LTDA (CNPJ 05.452.223/0001-03).

2.3. A ENECEL SERVIÇOS tinha como sócios-administradores as mesmas pessoas que administravam a fiscalizada (Clóvis Lobo Resende e Raimundo de Paula Batista Neto) e como não possuía empregados em seus quadros, quem efetivamente prestava os serviços contratados eram os próprios sócios da empresa. Ao lado disso, a SECTA TRADING LTDA. também não tinha empregados e quem prestava os serviços contratados era o seu próprio sócio administrador (Luis César Giarolla de Moraes).

2.4. Ao examinar os acordos de prestação de serviços firmados entre as prestadoras e a fiscalizada (tomadora), bem como a forma como deu a execução de tais feitos no período auditado, constatou-se que tais serviços não foram prestados segundo as regras contratuais do código civil, pelo contrário a relação entre as pessoas físicas dos executantes dos serviços e a fiscalizada se deu mediante a relação de emprego descrita no Art. 3º, da Consolidação da Leis do Trabalho-CLT (Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário), pois os serviços foram prestados mediante:

a) Pessoaalidade – pois os serviços foram prestados diretamente pelos sócios das empresa contratadas, já que essas não possuíam empregados em seus quadros;

b) Onerosidade – pois houve efetivo pagamento do valor do serviços prestado, conforme apurado na contabilidade da empresa;

c) Não-eventualidade – pois os serviços contratados não eram eventuais, pois se relacionavam com as atividades normais e contínuas da tomadora, fazendo parte de suas atividades-fim;

d) Subordinação jurídica – as pessoas físicas que prestaram os serviços (sócios das contratadas) ficaram à disposição das determinações da contratante, realizando a sua atividade-fim, de forma contínua, sob chefia e comando de representante da contratante.

2.5. Diante disso, com fulcro no Art. 2o e 3o da Lei 11.457/2007, Art. 299, §2o do Regulamento da Previdência Social (RPS), no Art. 3o da CLT, na contabilidade e demais documentos fornecidos pela empresa, entendeu-se que tais trabalhadores, cuja mão-de-obra foi empregada na execução dos contratos firmados com entre as empresas supracitadas mantinham relação de emprego com a fiscalizada, não se tratando de mera prestação de serviços regida pelo código civil.

2.6. Vale destacar, também, que, de acordo com as notas fiscais analisadas no período, as contratadas tinham a fiscalizada como única tomadora de seus serviços, restando clara a exclusividade da prestação do serviço.

2.7. No que diz respeito especificamente aos contratos firmados entre a fiscalizada e a empresa ENECEL SERVIÇOS, tem-se as seguintes particularidades:

a. durante o período fiscalizado ambas as empresas (ENECEL ENERGIA e ENECEL SERVIÇOS) estavam instaladas no mesmo endereço e tinham as mesmas pessoas físicas como sócios-administradores;

b. o contrato é assinado, em ambos os polos (contratante e contratado) pelas mesmas pessoas (Clóvis Lobo Resende e Raimundo de Paula Batista Neto), por estes serem sócios-administradores de ambas as empresas envolvidas;

c. a impugnante possuía apenas um segurado empregado ligado a sua atividade-fim e a ENECEL SERVIÇOS não possuía nenhum. Em virtude disso, entendeu-se que os serviços contratados foram realizados diretamente pelos sócios da prestadora;

d. o Sr. Raimundo de Paula Batista Júnior, era, a um só tempo, empregado da ENECEL ENERGIA e sócio ENECEL SERVIÇOS;

e. o objeto contratado era serviço diretamente ligado à atividade-fim da impugnante;

f. todas as notas fiscais emitidas no período pela ENECEL SERVIÇOS tinham a impugnante como única tomadora;

g. as pessoas físicas prestadoras do serviço (sócios da ENECEL SERVIÇOS) tinham sua atividade subordinada à política administrativa, produtiva e econômica da impugnante, integrando, dessa forma, a sua estrutura organizacional;

h. as pessoas físicas prestadoras de serviço (sócios da ENECEL SERVIÇOS) tinham seus trabalhos controlados por Raimundo de Paula Batista Neto (sócio administrador de ambas as empresas), cabendo a tal pessoa remunerar os trabalhos realizados e que, por representar os dois polos do acordo, não respeitava as estipulações contratuais, em especial quanto à forma de remuneração dos serviços prestados, conforme se extrai de resposta fornecida pela própria impugnante às folhas 85.

2.8. No que diz respeito ao contrato firmado entre a fiscalizada e a empresa SECTA TRADING LTDA, tem-se as seguintes particularidades:

a. a contratada declarou não possuir empregados no período fiscalizado, sendo o seu objeto social realizado pelo próprio sócio administrador (Luis César Giarolla de Moraes), inclusive o contrato firmado com a impugnante;

b. o objeto contratado era uma das atividades-fim da impugnante (consultoria técnica de engenharia especializada e análise de projetos);

c. a atividade exercida pela pessoa física do prestador do serviço (Sr. Luis César Giarolla de Moraes – sócio administrador da contratada) está inserida na estrutura organizacional da impugnante, portanto a subordinação é característica da atividade exercida.

d. todas as notas fiscais emitidas no período pela SECTA TRADING são sequenciais e tinham a impugnante como única tomadora;

e. a impugnante responsabilizava-se por todas as despesas incorridas pelo trabalhador na execução do serviço contratado;

f. a impugnante prestava esclarecimentos técnicos e administrativos para a execução do trabalho contratado, fato que indica a existência de subordinação hierárquica e poder diretivo do contratante sobre a pessoa física do prestador do serviço.

2.9. Como se vê, em ambos os contratos a relação se deu diretamente entre as pessoas físicas prestadoras dos serviços e a impugnante, sendo a participação das contratadas desnecessária à realização do objeto do acordo.

2.10. Ao analisar a contabilidade da auditada, verificou-se que o registro dos serviços acima apontados se deu em conta de despesa de serviços tomados de pessoas jurídicas (3.1.3.01.049) e não em conta de despesas com salários (3.5.1.01.021), como seria o correto. Em razão disso a auditoria utilizou o valor descrito nas notas fiscais emitidas pelas prestadoras para calcular a remuneração dos trabalhadores envolvidos, nos termos do Art. 33, §§ 3o e 6o, da Lei 8212/91 e Art. 233 do Decreto 3.048/99, após comparar tais informações com os registros contábeis da fiscalizada e com as DIRF's constantes do banco de dados da RFB, conforme planilha anexada aos autos (fls. 104 a 112).

2.11. As contribuições dos segurados foram calculadas mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre a remuneração mensal paga a cada um deles, de forma não-cumulativa e respeitando o teto da contribuição, como determina a tabela do Art. 20 da Lei 8.212 de 24/07/91.

2.12. Ressalta-se apenas a situação específica de Clóvis Lobo Resende e de Raimundo de Paula Batista Neto, sócios-administradores das empresas ENECEL ENERGIA e ENECEL SERVIÇOS, que em virtude dessa condição, receberam pró-labore, sendo classificados como segurados contribuintes individuais e não como segurados empregados.

2.13. Conforme evidenciado durante a auditoria, a contratação de mão-de-obra de pessoa física, travestida de pessoa jurídica, não foi um simples erro ou coincidência, mas por meio de subterfúgios ilegais visou afastar de forma dolosa e fraudulenta a incidência de contribuições previdenciárias, com o intuito de ocultar a ocorrência de fatos geradores, de forma a sonegar as contribuições devidas.

2.14. Em razão da contribuição ter sido objeto de lançamento de ofício e em razão das circunstâncias que os atos foram praticados, foi aplicada a multa ofício prevista no Art. 44 da Lei 9430/96 na sua forma qualificada (150%), conforme determina os Arts. 71 e 72, da Lei 4.502//64.

DA IMPUGNAÇÃO

3. Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 384/415, 584/614, 784/814, 984/1015, 1186/1217, 1386/1416), alegando em síntese que:

Nulidade do auto de infração

3.1 Ao desconsiderar a relação jurídica contratual existente entre as empresas envolvidas, definindo como base de cálculo previdenciária o faturamento das prestadoras envolvidas, a auditoria feriu os princípios da legalidade e da motivação do ato administrativo.

3.2. As supostas características de relação de emprego apontadas pela auditoria despreza o fato de que os sócios das empresas receberam participação nos lucros ao final do exercício. Além disso, a auditoria menosprezou as grandes oscilações das quantias pagas aos sócios durante o período, fato que denota inexistir natureza salarial em tais verbas.

3.3. As planilhas apresentadas pela própria fiscalização demonstram tratarem-se de empresários e não empregados as pessoas envolvidas, pois essas assumiam os riscos da atividade, envidando esforços para receber pelos serviços realizados.

3.4. Mais descabido, ainda, foi caracterizar como pró-labore os valores auferidos pelos sócios majoritários da ENECEL SERVIÇOS (Raimundo de Paula Batista Neto e Clóvis Lobo de Resende), pois não é razoável que tais pessoas sejam sócias-administradoras de uma empresa (ENECEL SERVIÇOS) e ao mesmo tempo sejam consideradas empregadas delas próprias em outra empresa, da qual também são sócias-administradoras (ENECEL ENERGIA).

3.5. Conforme relatado pela própria autoridade fiscal, a auditoria utilizou-se de procedimentos não previstos na legislação para apurar as remunerações dos supostos empregados (sócios), contrariando, assim, o princípio da legalidade (Art. 5º, II, da CF/88), do qual se extrai que a Administração só pode fazer aquilo que a lei permite ou obriga. Ademais, durante o procedimento fiscal a impugnante entregou todos os documentos e esclarecimentos solicitados, não havendo justificativa para o procedimento ilegal utilizado pela auditoria.

3.6. Tal constatação, por si só, já é mais que suficiente para macular a validade do Auto de Infração, haja vista que, conforme expressamente indicou a auditoria, a base de cálculo utilizada para cálculo dos Al's foi obtida ao arrepio da lei.

3.7. A auditoria deixou de observar o princípio da motivação do ato administrativo ao não apresentar elementos sólidos que esclarecessem a forma como foi obtida a remuneração individual de cada suposto empregado, sendo utilizado o raciocínio simplista, e sem qualquer fundamento, de dividir o valor descrito nas notas fiscais emitidas pelas prestadoras pelo quantitativo de sócios dessas empresas, prejudicando, assim, o direito de defesa da impugnante.

3.8. A relação jurídica entre as empresas envolvidas foi eminentemente contratual, lícita e sem qualquer motivação trabalhista, conforme demonstram os contratos e notas fiscais apresentados, revelando, assim, ser um verdadeiro despautério a autoridade fiscal deixar de considerar tais significativos elementos nos Al's em apreço, que merecem, em razão disso, serem anulados.

Inexistência de relação de emprego em relação aos sócios da ENECEL SERVIÇOS e da SECTA TRADING

3.9. As atividades prestadas pela ENECEL SERVIÇOS são atividades-meio da ENECEL ENERGIA, devendo ser executadas por pessoas de alta capacidade e conhecimento técnico, que em sua maioria são servidores aposentados da CEMIG.

3.10. A lisura das operações e a natureza de sócios das pessoas físicas envolvidas (não de empregados, como equivocadamente quer fazer crer a fiscalização), estão estampadas nas declarações de imposto de renda e nas declarações prestadas por tais pessoas, firmadas sob as penas da lei e juntadas aos autos, de que não são e nunca foram funcionários da ENECEL ENERGIA.

3.11. Não pode a fiscalização modificar uma relação jurídica empresarial perfeita e acabada, oferecendo a tributação previdenciária o faturamento das empresas envolvidas, quando os próprios interessados (sócios das empresas) rechaçam a qualidade de empregados.

Da inocorrência de pejetização

3.12. A ENECEL SERVIÇOS foi criada para abarcar um segmento específico de mercado secundariamente explorado pela ENECEL ENERGIA, tendo trazido para o seu corpo societário profissionais, em sua maioria aposentados da CEMIG, com o propósito de atender a demanda de clientes da ENECEL ENERGIA.

3.13. Não houve pejetização e a prova disso é a própria similaridade do nome das empresas envolvidas, que demonstra a inexistência de intenção de mascarar tal propósito.

Afronta à livre iniciativa

3.14. A atuação discricionário da auditoria ao considerar os sócios da prestadora como empregados da fiscalizada ignorou a legal constituição das pessoas jurídicas envolvidas, bem como a modalidade de contratação realizada, ferindo assim o Art. 129 da Lei 11.196/05, que estabelece a possibilidade de contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais.

3.15. A desconsideração de personalidade jurídica só tem lugar quando o fisco consegue provar a ocorrência concreta do dolo, da fraude, da simulação, do desvio de finalidade da pessoa jurídica e por confusão patrimonial, o que não é o caso.

3.16. A prevalecer o entendimento fiscal, estará proibida a criação de pessoas jurídicas familiares, uma vez que a maioria delas não tem empregados e os seus serviços são prestados pelos próprios sócios.

3.17. No presente caso restou evidente a boa-fé e a licitude das contratações realizadas, em especial ante o caráter eminentemente técnico das sociedades contratadas e de seus sócios, revelando-se absurda a relação de emprego apontada pela auditoria entre a impugnante e os sócios das empresas contratadas.

Equívoco da base de cálculo apurada

3.18. Ainda que se considere correto o lançamento realizado, situação que se admite para fins de argumentação, esse não poderia ser realizado da forma com o foi, pois jamais se poderia considerar os lucros auferidos na empresa ENECEL SERVIÇOS como complemento de pró-labore dos sócios da ENECEL ENERGIA.

3.19. Não faria o mínimo sentido tal prática se de fato estivesse se tratando de "pejetização", pois como se conceber que os mesmos sócios proprietários da empresa contratante, fossem empregados deles próprios? É fato que atesta a temeridade do procedimento fiscal e compromete toda credibilidade do trabalho.

3.20. Dentro do procedimento, a auditoria obteve a remuneração individual mediante uma mera divisão do faturamento das prestadoras pelo número de seus sócios, demonstrando uma total falta de critérios na execução do trabalho, fato que impede o regular uso do direito de defesa da contribuinte, pois não há fundamento legal para esse procedimento, que foi realizado mediante simples presunção, o que é vedado por lei.

3.21. Qualquer base de cálculo utilizada pela auditoria deveria levar em conta o valor da distribuição de lucros regularmente declarada pelos sócios da pessoa jurídica e não o faturamento escriturado nas notas fiscais emitidas, além de ser absurdo o complemento de pró-labore realizado pela auditoria em relação aos sócios-administradores das empresas.

3.22. Em razão do princípio da eventualidade, para fins meramente argumentativos, como a empresa ENECEL SERVIÇOS é optante pelo lucro presumido e tem pontualmente pago seus tributos, a auditoria não poderia simplesmente considerar o seu faturamento como remuneração de supostos obreiros, pois como o lucro presumido das empresas que optam por essa modalidade de tributação é de 32% sobre de seu faturamento, deduzindo-se 11,33% a título de tributos, devia ser utilizado o percentual de 20,67% como base previdenciária, a ser rateada entre os sócios, na proporção de suas quotas, para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

3.23. Por total falta de razoabilidade, também não se pode conceber que os valores recebidos pelos sócios-administradores da ENECEL SERVIÇOS sejam considerados complemento de pró-labore recebido por tais pessoas na ENECEL ENERGIA.

Regularidade da conduta empresarial e ilegalidade da multa de ofício de 150% aplicada

3.24. Apesar da auditoria afirmar que as empresas ENECEL SERVIÇOS e SECTA TRADING configuram pessoas jurídicas interpostas, em momento algum tal fato foi demonstrado, pois tais empresas possuem total autonomia jurídica e patrimonial, pouco importando o fato de a ENECEL SERVIÇOS estar instalada no mesmo endereço da ENECEL ENERGIA, conforme doutrina e jurisprudência colacionadas.

3.25. Como se não bastassem as inúmeras irregularidades detectadas, a impugnante, mesmo amparada nas disposições da CF/88 e na Lei 11.196/05, foi punida com a aplicação de multa isolada no percentual de 150% sobre o valor apurado, ao argumento de haver agido com má-fé, sem que para isso a auditoria tenha demonstrado o necessário intuito de fraude, exigido no Art. 44, II da lei 9430/96, ou o dolo específico previsto no Art. 71 da Lei 4502/64.

3.26. Ademais, as empresas envolvidas foram regularmente constituídas, mantêm escrituração regular, pagam em dia seus tributos, são sociedades ativas, funcionam de acordo com a lei e, em relação à ENECEL SERVIÇOS, seus sócios declararam que não são empregados da ENECEL ENERGIA.

3.27. Portanto, resta clara a inexistência de tipificação dolosa de fraude nos negócios apontados pela auditoria, que efetuou o lançamento meramente com finalidade arrecadatória.

AI DEBCAD 51.062.711-0, aplicação de multa CFL 30

AI DEBCAD 51.062.712-9, aplicação de CFL 34

3.28. Como já foi esclarecido, não houve relação trabalhista na contratação em apreço, apenas relação civil de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, inexistindo as condutas irregulares apontadas pela auditoria (tanto de deixar de incluir em folha de pagamentos segurados, como deixar de lançar em títulos contábeis próprios fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias), razão pela qual os AI's 51.062.711-0 e 51.062.712-9 devem ser anulados, por absoluta falta de amparo legal e fático.

AI DEBCAD 51.062.713-7, aplicação de CFL 59

3.29. Não houve relação trabalhista nas contratações apontadas, apenas relação civil de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, inexistindo a conduta irregular de deixar de lançar fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias descrita pela auditoria, razão pela qual o AI 51.062.713-7 deve ser anulado, por absoluta falta de amparo legal e fático.

Pedidos

4. Requer-se que seja acolhida a preliminar de nulidade dos Autos de Infrações lavrados, por ilegalidade e falta de motivação dos Atos Administrativos.

4.1. Caso assim não se entende, requer-se que seja considerada procedente a impugnação apresentada, de forma a cancelar os Autos de Infrações lavrados.

4.2. Protesta-se, ainda, pela produção de todos os meios de prova em direito admitidas.

É o relatório.”

Decisão da DRJ de fls. 1.588/1.609 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

CARACTERIZAÇÃO DE VINCULO EMPREGATÍCIO. LEGALIDADE.

Ante a aplicação do princípio da realidade sobre a forma no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, presentes os requisitos da relação de emprego, é cabível a alteração da condição de sócio para empregado de pessoa jurídica.

TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. CONTRATAÇÃO ILÍCITA. VÍNCULO COM O TOMADOR.

No caso de contratação de serviços relacionados à atividade-fim, formar-se o vínculo diretamente com o tomador, haja vista a ilicitude desse tipo de terceirização (Súmula 331, do TST)

TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA. SUBORDINAÇÃO HIERÁRQUICA E ESTRUTURAL. CARACTERIZAÇÃO.

Diante da intermediação ilegal de mão-de-obra empreendida mediante interposição ilegal de empresas, criadas e mantidas para ocultar o comando direto dos segurados pelo empregador natural (tomador), não há como se negar a presença da subordinação hierárquica, sendo inequívoca a subordinação estrutural ou integrativa.

AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A recusa ou sonegação de qualquer documento e informação ou sua apresentação deficiente, bem como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento de que a contabilidade da empresa não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, constituem-se motivo justo, bastante e suficiente para o Fisco lançar de ofício, mesmo que por aferição indireta das bases imponíveis, a contribuição previdenciária que reputar devida, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deve ser duplicado.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, salvo as situações elencadas no art. 57, §4º do Decreto nº 7.574/2011.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 NULIDADE. DESCABIMENTO.

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 FOLHAS DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM O REGULAMENTO. CFL 30.

Constitui infração à legislação previdenciária, sujeita à aplicação de multa, deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Previdência Social.

DEIXAR DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 34.

Constitui infração à legislação previdenciária, sujeita à aplicação de multa, deixar a empresa de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

AUSÊNCIA DE DESCONTO DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. CFL 59.

Constitui infração à legislação previdenciária, sujeita à aplicação de multa, deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados a seu serviço.
Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 1.648/1.676 é apresentado recurso voluntário reitera os pontos de sua impugnação.

Conforme despacho de encaminhamento de fls. 1.679, em razão da extinção de mandato do conselheiro Wesley Rocha, os autos foram encaminhados para sorteio/lote e foram a mim distribuídos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço.

II – DA NULIDADE ARGUIDA

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente suscita a nulidade do Auto de Infração, a partir das seguintes alegações:

- Que a declaração dos vínculos empregatícios somente poderia ter sido realizada a partir da desconsideração da personalidade jurídica das sociedades envolvidas, o que não aconteceu no presente caso;
- Que o AI teria reconhecido relação de emprego de maneira genérica e abstrata, considerando todos os sócios da sociedade Enecel Serviços e Secta Engenharia como empregados da Recorrente, sem que fosse analisada a situação individual de cada um deles, nem sua formação ou atividade;
- Que haveria vício insanável da autuação – o que a torna nula – em razão da aferição indireta da base de cálculo dos tributos;

Inicialmente, importante delimitarmos o regime jurídico da nulidade do processo administrativo, previsto nos artigos 59 e 60 do Decreto Lei n. 70.235/71, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Como se vê, as hipóteses de nulidade se restringem aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso em tela, não há que se falar em preterição do direito de defesa, uma vez que a Recorrente conseguiu apresentar com precisão todos os argumentos de sua defesa.

Ademais, no que tange às alegações especificamente realizadas, não merecem prosperar.

Ao contrário do alegado, a fiscalização tem competência para constatar a existência de vínculo empregatício para os efeitos de apuração das contribuições devidas à Seguridade Social, sem que isto configure, sob qualquer perspectiva, invasão à competência da Justiça do Trabalho, vício no momento da lavratura do auto de infração, ou ainda que deva, necessariamente, haver procedimento judicial de desconsideração da personalidade jurídica.

Isso, porque a constatação fático-material da existência de relação de emprego gera efeitos jurídicos que vão além daqueles compreendidos no campo do direito do trabalho, uma vez que o art. 12, I, da Lei n.º 8.212/91 adota conceitos que espelham os conceitos previstos na CLT para qualificar o “segurado empregado”.

As demais alegações se confundem com o mérito – e portanto serão apreciadas abaixo – entretanto, quanto à arguição de nulidade, entendo que não assiste razão ao Recorrente, uma vez que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

III - MÉRITO

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

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

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

Inicialmente, é importante tecermos considerações relativas à licitude da terceirização – o que comumente é chamado de pejetização.

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

“ADPF 324:

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

RE 958.252/MG:

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.”

O que estava em discussão era a (i)licitude da terceirização das atividades precípuas da empresa tomadora de serviços, tendo o STF concluído que toda e qualquer atividade pode ser terceirizada, independente se meio ou fim.

Ocorre que, a possibilidade de se terceirizar a sua atividade fim não permite que a empresa tomadora dos serviços cometa abusos e, quanto a este ponto, quem deve comprovar a

existência dos elementos necessários para se caracterizar uma relação de emprego entre o contratante e o “prestador de serviço” é a fiscalização.

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

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

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

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

(...traz trechos de contratos firmados entre a Recorrente e terceiros que contrataram seus serviços¹)

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

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

Pessoalidade

O relatório fiscal entende que tal pressuposto teria sido demonstrado:

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

¹ Como Mineração Vale Verde Ltda, Mineração Rio Norte S/A, Rio Novo Mineração Ltda, Salobo Metais S/A.

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

(...)

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

26. A ENECEL SERVIÇOS tem o seguinte quadro societário:

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

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

37. Através de consulta ao Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS foi possível verificar que os sócios da Enecel Serviços, Adalberto Diniz Siqueira, Amadeu Carlos Penzin Neto, Lourival Muniz Werneck, Ricardo Santa Cecília Lobo de Resende e Simara Silqueira são ex empregados da CEMIG – Companhia Energética de Minas Gerais ou de empresas que reconhecidamente exercem atividades correlatas às da Enecel Energia. Isso indica que essas pessoas detinham conhecimento técnico para executar os serviços prestados pela ENECEL ENERGIA.”

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

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

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

Conforme relatado acima, qualquer pessoa com capacitação técnica poderia – nas empresas contratadas - prestar os serviços estabelecidos e a ENECEL SERVIÇOS possui quadro capacitado, como relatado pela Fiscalização. E ainda que os serviços tenham sido prestados pelos

sócios, isso não seria um impedimento legal. Ademais, caso se entenda que a partir desse elemento – prestação de serviços pelos sócios – teria restado configurado o critério da pessoalidade, o que não concordo, pois na pessoalidade um terceiro jamais poderia “substituir” o empregado, mas ainda que se entenda dessa maneira, é indispensável que todos os elementos da relação de emprego estejam – indubitavelmente – presentes, o que não vislumbro.

Onerosidade

O relatório fiscal assim entendeu:

“b)- remuneração (onerosidade) – A remuneração nada mais é do que a retribuição ao empregado pelo serviço prestado ao empregador, encontrando-se presente e consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, apesar de mascarados como pagamentos a pessoas jurídicas, respaldados em notas fiscais de prestação de serviços.

Os valores pagos foram apurados na escrituração contábil da empresa, na conta de passivo FORNECEDORES – 2.1.1.01 e contrapartida na conta de despesa 3.1.3.01.049 – Serviços de Terceiros PJ.

(...)

39. A onerosidade relaciona-se à remuneração do prestador e foi confirmada pelos pagamentos das notas fiscais emitidas pela Enecel Serviços.”

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

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

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

Não eventualidade

De acordo com o relatório fiscal:

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

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

RPS

“Art. 9º (...)

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

“A Enecel, atuante desde 1988 nos segmentos de comercialização, engenharia e consultoria em energia elétrica, possui sedes em Belo Horizonte e São Paulo, proporcionando serviços em todo o Brasil. Contando com uma equipe de profissionais capacitados, nosso foco está em compreender profundamente o mercado de energia, fornecendo soluções personalizadas para consumidores e geradores nos mercados livre e regulado.”²

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

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

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

² <https://www.enecel.com.br/sobre>

Subordinação

O relatório fiscal assim delimita a presença desse elemento:

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

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

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

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

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

Portanto, considerando-se todo o conjunto probatório apresentado, os fatos constatados pela fiscalização e as características e peculiaridades das atividades laborais dos trabalhadores contratados como pessoas jurídicas que prestaram serviços a ENECEL ENERGIA, firmou-se inequívoca convicção de que atendem integralmente aos pressupostos básicos — determinados pelo art. 3º da CLT e inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91 — necessários à caracterização destes segurados como empregados, quais sejam, subordinação, não eventualidade e pessoalidade na prestação do trabalho, mediante remuneração.”

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

56. A empresa SECTA TRADING LTDA foi constituída em 20/12/2002, atua na área de prestação de serviços de engenharia, tem como sócio administrador Luís César Giarolla de Moraes, engenheiro, conforme identificação extraída da segunda alteração contratual.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

9.4 - Subordinação

(...)

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

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

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

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

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

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

Admitir a subordinação do trabalhador porque desempenha atividades ligadas diretamente à finalidade da existência do contratante, integrando-se à dinâmica organizacional e funcional

empresarial, seria o mesmo que restringir a eficácia de aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, em descompasso com o entendimento do STF sobre terceirização de mão de obra.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

A título ilustrativo, a exigência dos elementos da subordinação tradicional para configuração de vínculo empregatício está expressa no art. 39, §§ 4º a 6º, do Decreto nº 10.854, de 10 de novembro

de 2021, na parte que regulamenta a legislação trabalhista voltada às empresas prestadoras de serviços a terceiros:

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

(...)

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

I - não eventualidade;

II - subordinação jurídica;

III - onerosidade; e

IV - pessoalidade.

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

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

(...)

Ao compulsar os autos, não identifiquei prova documental que comprove a determinação pela “Globo S/A” do modo de execução dos serviços, do poder diretivo e regulamentar, assim como da possibilidade de impor sanções disciplinares ao atuado, pessoa física, a exemplo de advertências pelo descumprimento de horários ou metas de produção, nos moldes de uma relação de emprego. Tudo isso, se houvesse a identificação, com base em regras concretas e do cotidiano da prestação dos serviços.

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, DOU PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza