



<b>Processo nº</b>	15504.727915/2015-57
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-011.418 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	07 de fevereiro de 2024
<b>Recorrente</b>	AUSENCO DO BRASIL ENGENHARIA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

A autoridade fiscal, ao aplicar a norma previdenciária ao caso e ao observar o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA NATURAL POR INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.

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

DECISÃO TRABALHISTA TRANSITADA EM JULGADO. NÃO RECONHECIMENTO DE RELAÇÃO TRABALHISTA. RESPEITO À DECISÃO JUDICIAL.

Descabe ao Conselho manifestar-se de forma contrária à decisão judicial transitada em julgado, devendo a autoridade manifestar-se em conformidade consequente à decisão que não reconhece vínculo trabalhista.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo os valores relativos à pessoa jurídica Linktech Engenharia e Representações Ltda. (Ronaldo Cortez de Paula), e para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna, vencido o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que deu provimento parcial em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Fernando Gomes Favacho - Relator**

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

**Relatório**

Trata o **Auto De Infração** (fls. 03) de contribuição previdenciária da empresa, autônomos/individuais e em razão da incapacidade laborativa DEBCAD: 51.075.434-1 e de contribuição dos segurados e individual DEBCAD 51.075.435-0, com período de apuração 01/2012 a 12/2012.

**Conforme o Relatório Fiscal (fls. 20 a 95)**

(fl. 21) As remunerações não levadas em conta pela auditada quando dos recolhimentos das contribuições previdenciárias e das destinadas a Outras Entidades e Fundo foram constatadas por esta auditoria em pagamentos feitos pela empresa a profissionais contratados irregularmente por intermédio de **pessoas jurídicas interpostas** (...)

(fl. 23) Para atender as suas demandas normais, a auditada contou com seus empregados regularmente admitidos e com uma quantidade significativa de profissionais contratados para prestarem serviços por meio de interpostas pessoas jurídicas das quais eram sócios, mas que, face às peculiaridades na prestação desses serviços, tais profissionais foram enquadrados por esta auditoria, **NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA**, como seus empregados ou contribuintes individuais.

(fl. 24) As contribuições apuradas nos Autos de Infração relacionadas ao descumprimento de obrigações principais incidiram sobre as remunerações pagas a pessoas físicas por intermédio de pessoas jurídicas, cujos sócios foram caracterizados por esta auditoria como segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados ou contribuintes individuais da auditada.

(fl. 28) Os trabalhos de auditoria foram iniciados pela análise da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF da AUSENCO, onde ficou constatado que essa empresa contratou uma quantidade significativa de empresas que lhe prestaram serviços durante o período fiscalizado.

Essa quantidade chegou a aproximadamente 105 empresas em 2012.

Dentre as empresas contratadas constantes da DIRF informada pela auditada, bem como pelos lançamentos existentes na sua contabilidade (contas 1708 - Cons. Técnica em Engenharia, 1708 - Serviços de Desenhos Técnicos, 2398 - Cons. Técnica em Engenharia, 2400 - Serviços Administrativos e Técnico e 2399- Serviços de Desenhos Técnicos), verificou-se que várias empresas prestaram serviços de forma habitual, com a emissão de notas fiscais mensais, em valores que muitas vezes se repetiam mês a mês, e relacionados direta ou indiretamente com a área de engenharia, atividade-fim da auditada.

(fl. 29-30) Após a exclusão de várias empresas, restaram para a análise desta auditoria contratos e outros elementos firmados com 74 empresas contratadas, cujas características ou evidenciavam a prestação de serviços realizada pela pessoa física de seus respectivos sócios mediante remuneração, com pessoalidade, não eventualidade e

com subordinação jurídica ou demostravam que os pagamentos feitos a algumas empresas prestadoras de serviços eram na realidade honorários de diretores da própria AUSENCO, uma vez que os sócios de três dessas prestadoras de serviços figuravam com administradores não empregados da auditada.

Pelos diversos elementos analisados, pôde-se comprovar que de fato quem prestava o serviço eram os sócios de 71 empresas contratadas nas condições que os enquadram, nos termos do inciso I do art 12 da Lei 8.212/991, como empregados da empresa sob ação fiscal.

(fl. 37) A AUSENCO apresentou parcialmente a documentação solicitada, alegando, em correspondência direcionada a esta auditoria (doc. anexo), que uma parte dos documentos solicitados foi destruída no incêndio ocorrido nas dependências da MEMOVIP, empresa responsável pela guarda e administração dos arquivos da auditada referentes ao ano objeto deste procedimento de fiscalização.

(fl. 38) Analisados os contratos de prestação de serviços firmados (doc. anexos) com as empresas de interesse desta auditoria, constatou-se haver a padronização deles, com as devidas adaptações em seus objetos, prazos de execução, preços e datas de pagamento.

(fl. 40) Deve-se destacar que nas propostas comerciais chama a atenção o fato de que, embora sejam prestadoras de serviços distintas, todas essas empresas apresentaram propostas com a mesma formatação e padronização de redação, com as adaptações necessárias no objeto, preço global e nas datas de início e término do contrato, mas sempre com prazo de duração dos serviços correspondente a 12 meses (doc. anexos).

As notas fiscais de cada contratada são emitidas mensalmente, conforme previsão no contratos de prestação de serviços firmados (cláusula 4- Preço e Forma de Pagamento) e, nas notas fiscais exibidas a esta auditoria, consta no campo “Descrição do Serviços” uma descrição genérica dos serviços prestados e sem haver a indicação de quantidades e preços unitários.

(fl. 43) A pessoalidade restou comprovada já que, nas GFIP's transmitidas pelas empresas prestadoras de serviços, nenhuma das empresas relacionadas no QUADRO 1 acima declarou possuir empregados, e, dessa forma, o serviço foi realizado pelo próprio sócio signatário do contrato de prestação de serviços firmado com a AUSENCO.

Frise-se, a prestação de serviço deu-se diretamente pelos sócios de cada uma das empresas contratadas, que não se fizeram substituir e que não possuíam meios para tal, uma vez que não havia sequer um único empregado em suas respectivas empresas.

(fls. 44-45) Pela contabilidade da auditada ficou evidente que ela assumiu gastos com a assistência médica de vários sócios das empresas prestadoras de serviços contratadas, lançamentos efetuados a débito da conta contábil reduzida 1585- Assistência Médica (Razão dessa conta em anexo).

Observa-se, portanto, que as empresas prestadoras foram contratadas visando à prestação do serviço exclusivamente na pessoa de seus respectivos sócios, profissionais da área de engenharia e outras correlatas, contratados sob o manto de pessoas jurídicas – PJ.

A onerosidade relaciona-se à remuneração do prestador e foi confirmada pelos pagamentos das notas fiscais emitidas pelas empresas prestadoras.

Os pagamentos foram realizados em parcelas mensais consecutivas, quitadas no prazo máximo de 10 dias corridos após o recebimento da documentação hábil de cobrança (cláusula 4- Preço e Forma de Pagamento).

(fl. 47) O ANEXO 03 descreve, para cada uma das empresas prestadoras de serviços contratadas pela AUSENCO, e que foram analisadas por esta auditoria, o objeto de seu respectivo contrato de prestação de serviços, e demonstra de forma clara que todos eles estão relacionados direta ou indiretamente às atividades normais da auditada.

(fl. 48) Além de não eventuais, os serviços contratados foram habituais, como se constata pela rigorosa rotina mensal de emissão de notas fiscais por parte de cada uma das empresas contratadas (ANEXO 03), e pelo prazo de duração dos contratos firmados, sempre de 12 meses, com renovações por igual período.

Os serviços contratados, além de não eventuais e habituais, não raro também foram exclusivos para a AUSENCO, tendo em vista a significativa quantidade de notas fiscais com numeração sequencial, conforme também pode ser verificado no ANEXO 03.

(fl. 49) A subordinação jurídica pode ser verificada na análise dos contratos estabelecidos no mesmo padrão, mesmo conteúdo, mesmas cláusulas, mesmos prazos de validade (12 meses) e mesmas renovações de igual período.

A padronização, uniformidade e semelhança dos contratos firmados, por si só, já evidenciam a subordinação, considerando que, em um universo de mais de setenta contratos analisados, nenhum dos contratados teve cláusulas distintas dos demais. A regra rígida é imposta a todos eles pela subordinação a que coletivamente estão submetidos.

Verificou-se até mesmo a padronização das propostas comerciais que, apesar de serem, por natureza, de iniciativa dos proponentes ao trabalho, apresentaram-se também uniformes e semelhantes, assim como os contratos em seguida firmados. (doc. anexos).

A subordinação jurídica mostra-se evidente quando a auditada estipula que as empresas prestadoras de serviços devem, nos termos da cláusula 5- Obrigações da CONTRATADA, observar os regulamentos e procedimentos internos da contratante AUSENCO no que diz respeito a reembolso de viagens, hospedagens, pagamentos, locação de veículos etc.

(fl. 51) Por tais relatórios de medições, formulário que recebeu na auditada a denominação de “Boletim de Medição Analítico”, verifica-se que em todos eles a aferição dos trabalhos foi feita de acordo com o controle de horas trabalhadas.

(fl. 69) Nos termos da citada súmula do TST, a terceirização de mão de obra é ilegal, exceto na forma da intermediação regida pela Lei 6.019/74, que trata do Trabalho Temporário, e nos serviços de Vigilância (Lei 7.102/83) e de Conservação e Limpeza, bem como a terceirização de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e subordinação direta.

(fl. 78) Para o cálculo das contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela empresa, foram aplicadas a alíquota prevista no inciso I do art. 22 da Lei 8.212, de 24/07/91, correspondente a 20% (vinte por cento), que incidiu sobre o total das remunerações dos empregados, e a alíquota prevista no inciso III do art. 22 da Lei 8.212, de 24/07/91, equivalente a 20% (vinte por cento), incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais (Jay Preston Chapman, Paulo Eduardo A. Libânia e José Roberto Perez), remunerações apuradas conforme descrito neste relatório no item 5.2 – DA.

(fl. 79) Ainda sobre as remunerações dos empregados, aplicou-se, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, a alíquota prevista na alínea "c" do inciso II do art. 22 da Lei 8.212, de 24/07/91, correspondente a 3% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave.

Convém observar que a atividade econômica da auditada está ligada, de acordo com os seus atos constitutivos, a Serviços de Engenharia. Conforme o seu cadastro no cartão CNPJ (doc. anexo), a sua atividade principal enquadra-se na Classificação Nacional de Atividades econômicas – CNAE com o código 71.12-0/00 – Serviços de Engenharia, o que corresponde, nos termos do ANEXO V do Decreto 6.957, de 09 de setembro de 2009, DOU de 19/09/2009, ao grau de risco (RAT) 3%:

(fl. 80) No caso da auditada, a tela anexa (doc. anexo) fornecida pelo Ministério da Previdência Social - MPS informam que o FAP, para o ano de 2012, foi 0,5000.

Portanto, o RAT AJUSTADO da auditada para 2012 é 1,5%, produto do RAT (3%) pelo FAP (0,5000).

O contribuinte apresentou **Impugnação** (fl. 2.236), em que pede – neste momento me utilizo de trechos do Relatório do Acórdão (fls. 5.036 a 5.038):

4. DOS PEDIDOS, REQUERIMENTOS E PROVAS. FLS. 2399 A 2400, 4069 a 4071, 4354 a 4356

• Diante de tudo o que acima se ponderou, requer seja acolhida a presente Impugnação para declarar INSUBSTENTES EM SUA TOTALIDADE os autos de infrações vinculados ao processo administrativo número 15504721156201608, citados no preâmbulo, cancelando-se os respectivos lançamentos de ofício e as penalidades por supostos descumprimentos das obrigações acessórias, além das multas e juros.

• Sucessivamente, na remota hipótese de não acolhimento total da Impugnação, requer:

a) seja declarada insubstancial a solidariedade passiva entre as empresas sócias da Autuada e esta, conforme fundamentação acima;

b) seja acolhida a impugnação (ainda que parcialmente) em relação às pessoas jurídicas que não reuniram (concomitantemente) todos os requisitos da relação de emprego, excluindo estas empresas da base de cálculo da contribuição previdenciária objeto do lançamento de ofício as remunerações;

c) seja acolhida a impugnação em relação àquelas pessoas jurídicas apontadas com erro de forma, o que torna o Auto nulo;

d) seja decotado do valor do eventual lançamento tributário os tributos federais efetivamente recolhidos pelas referidas empresas em decorrência de cada faturamento apontado pela fiscalização no exercício de 2012, devidamente atualizados pela SELIC, o que deverá ser apurado em diligência fiscal/perícia;

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

a) prova oral, consistente em depoimentos dos sócios das empresas prestadoras de serviços com os quais foram considerados os vínculos empregatícios, a fim de provar a inexistência fática dos elementos da relação empregatícia, sob pena de cerceamento de defesa;

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

c) prova/diligencia pericial para apurar o valor dos tributos federais suportados financeiramente pela Impugnante, em decorrência das notas fiscais emitida pelas

pessoas jurídicas relacionadas nos AI's em ataque, a fim de decotar do valor de eventual manutenção do lançamento de ofício da contribuição previdenciária;

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

d) juntada de novos documentos;

• arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais

• requer a intimação no endereço da sociedade de advogados

Em razão das contestações do impugnante, foram solicitados **esclarecimentos** a Autoridade Lançadora, por meio de diligência (fls. 4.362 a 4.513). A Autoridade Lançadora esclareceu por intermédio da **Informação Fiscal** (fls. 4.517 a 4.747), reafirmando os fundamentos fáticos e jurídicos do Relatório Fiscal (fls. 20 a 95). O impugnante foi cientificado (fl. 4.864) e, por meio de **petição e resposta à intimação** (fls. 4.869 a 4.878 e 4.885 a 4.947), aditou a impugnação inicial, como também, apresentou contestações e reafirmou as alegações iniciais.

**O Acórdão n. 04-45.027** – 4<sup>a</sup> Turma da DRJ/CGE (fls. 4.950 a 5.095), em Sessão de 08/02/2018, julgou a impugnação improcedente, conforme se constata na ementa (fl. 4950):

DESCARACTERIZAÇÃO ENQUADRAMENTO	DE	SEGURADO	OBRIGATÓRIO	-
------------------------------------	----	----------	-------------	---

Havendo os elementos jurídicos do enquadramento como segurado empregado ou segurado contribuinte individual, a Autoridade Lançadora deverá desconsiderar o segurado contratado da qual está enquadrado para o enquadramento previsto no artigo 12, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

**CONTRATAÇÃO DE PESSOA NATURAL POR INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.**

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

**CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE.**

A Autoridade Lançadora verificando a ocorrência da relação de emprego, esta pode caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

Quanto a aplicação da legislação tributária mais benéfica, entendeu-se que se dá somente nos casos de infrações e não nas obrigações principais, conforme os artigos 105, 106 e 116, do Código Tributário Nacional (fl. 5.040).

Julgou-se pela legitimidade passiva e responsabilização de AUSENCO GLOBAL PTY LTD. e AUSENCO SOUTH AMERICA HOLDINGS PTY LTD, no sentido de que são detentores da maior parte do capital social. Apesar de serem constituídas em outro País, devem

seguir as Leis Brasileiras, e, pela composição societária, são controladoras da AUSENCO DO BRASIL ENGENHARIA LTDA (fl. 5.042).

Também julgou (fl. 5.052) que é competente para desconsiderar as relações jurídicas que afrontam a Legislação Previdenciária.

Entendeu-se pela incompetência para pronunciamento sobre limitação do valor das multas (fl. 5.088) e controvérsia sobre Representação Fiscal para Fins Penais (fl. 5.090). Negou-se, ainda, sustentação oral por falta de previsão naquela instância, a apresentação de novos documentos que deveriam ter sido apresentados na impugnação (fl. 5.092).

Cientificada em 07/03/2018 (fl. 5.113) a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 5.116 a 5.221) em 14/03/2018 (fl. 5.115). Nele, repete as alegações contidas na impugnação.

Junta ainda **manifestações** às fls. 5.759 e 6.306.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

### **Admissibilidade.**

Inicialmente, atesto a tempestividade do Recurso Voluntário.

Cientificada em 07/03/2018 (fl. 5.113) a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 5.116 a 5.221) em 14/03/2018 (fl. 5.115).

### **1. Nulidades da decisão de 1<sup>a</sup> instância.**

O contribuinte alega, tanto na Impugnação quanto em seu recurso, ausência de fundamentação, ausência de provas, cerceamento de defesa dada a necessidade de diligência e incompetência da fiscalização.

As alegações da ora Recorrente não possuem razão de ser, posto que os lançamentos dos Autos de Infração estão fundamentados pela legislação, como se viu no Relatório.

A Autoridade Lançadora indicou, no Relatório Fiscal, os fundamentos jurídicos que demonstram sua competência para desconsiderar as relações jurídicas que afrontam a Legislação Previdenciária. São as normas constantes no art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN e também o art. 229, do Decreto 3.048/1999, Regulamento da Previdência Social – RPS.

É competente a Auditoria Fiscal da Receita Federal do Brasil para determinar o enquadramento do trabalhador em urna ou outra categoria de segurados da previdência social.

Tal competência não é incompatível com atribuição da Justiça do Trabalho. Vale lembrar que a autoridade considera ou desconsidera uma relação para fins tributários/previdenciários, o que é diferente de constituir ou desconstituir. Logo, independe de qualquer *regulamentação de norma antielisiva* (alegações sobre o art. 166, §único do CTN), ou *inadmissibilidade de intervenção* do Estado sobre contratos lícitos.

O Fisco tem a obrigação de fiscalizar o correto cumprimento das obrigações tributárias. A legislação definiu os segurados obrigatórios da Previdência Social e os classificou como empregados, empregados domésticos, contribuintes individuais, trabalhadores avulsos e segurados especiais (art. 12 da Lei 8.212/1991). Cada tipo de segurado recebe tratamento diverso, de modo que definir se alguém é empregado ou contribuinte individual é, sim, competência do Fisco *para fins tributários*. Não cabe, portanto, alegar que a fiscalização não é competente para “declarar a existência ou não” de vínculo empregatício, e que tal tarefa é exclusiva da Justiça do Trabalho.

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

Lei 8.212/1991. Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

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

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

Apesar das alegações do ora Recorrente, os lançamentos dos Autos de Infração DEBCAD nºs 51.075.434-1 e 51.075.435-0 (fls. 03 a 17), estão fundamentados pela legislação constante nos Fundamentos Legais do Débito e também nos fundamentos fáticos e jurídicos insertos no Relatório Fiscal (fls. 20 a 95).

Quanto a questão da diligência, tem-se que *o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis* (Súmula CARF nº 163). Além disso, a Autoridade Lançadora esclareceu as questões solicitadas na diligência (fls. 4362 a 4513), como aponta na Informação Fiscal (fls. 4.517 a 4.746).

Outro tema levantado é que o acórdão não tenha se pronunciado sobre a Súmula 14 do CARF (fls. 5.208-5.209), a decisão de 1<sup>a</sup> instância tratou diretamente da multa de ofício. Ocorre que a Súmula CARF nº 14 afirma que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, *não autoriza a qualificação* da multa de ofício, ou seja, a multa de ofício sem que haja apuração de fraude persiste, ainda que sem a qualificação.

Finalmente, quanto a questão das provas, sempre será cabível alegar que há ou não prova suficiente em um processo (administrativo ou judicial) para a formação do convencimento. À alegação genérica, portanto, não cabe maiores digressões.

## 2. Competência da fiscalização e primazia das decisões judiciais.

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

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

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

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

Lei 8.212/1991. Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

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

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

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

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

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

### **3. Prescrição do direito de reconhecer o fato tributário.**

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

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

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

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

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

### **4. Diligências. Vício de motivação no lançamento. Análise de provas.**

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

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

Desconsidera o contribuinte, contudo, a disposição expressa do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972: Art. 29 - *Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. o que resulta no princípio da livre convicção motivada.*

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

A fundamentação do lançamento partiu de detida apreciação do acervo de provas pela autoridade fiscal. Consequentemente, a análise do arcabouço probatório permitiu formar a

convicção da autoridade lançadora, posteriormente corroborada pela Delegacia Regional de Julgamento.

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

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

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

Traz que, considerando o julgamento do Supremo Tribunal Federal, ao julgar conjuntamente a ADPF 324 e o RE 958.252 (repercussão geral), nos quais se discutia a licitude da terceirização de atividades precípuas da empresa tomadora de serviços, fixou a seguinte tese jurídica (Tema 725): *É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante*

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

Sobre a terceirização da atividade-fim, conforme expresso na ementa do julgamento da ADPF, entendeu-se pela possibilidade de terceirização de atividades de uma sociedade para que outra sociedade as exercesse, preservando-se, todavia, obrigações trabalhistas entre o empregador cedente de mão-de-obra e o empregado cuja mão-de- obra é cedida ao tomador

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

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

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

**6. Processo Judicial Trabalhista n. 0001265-08.2013.503.0023.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Consta em seguida Acórdão do mesmo Processo Trabalhista (Agravio e Recurso de Revista). A decisão transitou em julgado, e foi no sentido de indeferir os pedidos do Requerente.

O ora Recorrente aduz que a decisão trabalhista vincula o Conselho e que, inclusive, serve de paradigma aos outros julgados.

O tema é polêmico e bem registrado pelas conclusões de Thiago Buschinelli Sorrentino, e foi debatido no XI Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro em 09/11/2023:

Deferência à Justiça do Trabalho: para a linha deferencial ao Legislativo (e ao Executivo), eventuais decisões tomadas pela Justiça Trabalhista, sobre os mesmos fatos que fazem parte da motivação do lançamento, não vinculam a autoridade tributária, que pode reclassificar ou desconsiderar a natureza jurídica do contrato celebrado. Em posição antípoda, as linhas realistas, procedimentais, evolutivas ou adaptativas veem o Sistema Jurídico com um contínuo normativo, de modo que decisão judicial que defina

a caracterização jurídica do contrato, como trabalhista, ou civil ou empresarial (vírgula de Oxford propositalmente ausente), não poderia ser desconstituída indiretamente, para dar ao quadro jurídico roupagem diversa. (*Definição dos critérios decisórios judiciais vinculantes ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): o caso da “pejotização” vs. Terceirização*), no prelo).

Tema assentado no Conselho é o da homologação de acordo trabalhista através de sentença da Justiça do Trabalho, em especial quando há valor indenizatório compondo o total acordado e homologado. O entendimento que tem prevalecido na 2<sup>a</sup> Seção deste Conselho é que o acordo precisa discriminar verbas isentas/tributáveis com base em provas (*vide* Acórdãos 2201-005.482, Relator Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Sessão de 11/09/2019; 2202-007.677, Relator Conselheiro Mario Hermes Soares Campos, Sessão de 02/12/2020; 2401-008.782, Conselheiro Relator Matheus Soares Leite, Sessão de 09/11/2020; e 2402-007.847, Conselheiro Relator Gregorio Rechmann Junior, Sessão de 07/11/2019). Ou seja, não se aceita simplesmente a decisão – a qual teria objetivos trabalhistas, ainda que com reflexos tributários. Nesses casos, não se retira a competência da análise probatória para efeitos fiscais.

A meu ver, não cabe desconsiderar a decisão trabalhista que trata do caso em questão. A decisão judicial sempre prevalece sobre a administrativa (o que inclusive motiva a Súmula CARF n. 1). E, se não há uma relação jurídica trabalhista, necessariamente não possui as consequências tributárias/previdenciárias concebíveis.

A posição alinhada à colegialidade, como visto, desconsidera a decisão para efeitos tributários e pode fazer outra análise. É necessário, nesse pensar, a averiguação – saber se a sentença judicial analisou corretamente as provas que a lastreou. Indo por esta via, bem assentou a decisão judicial em mostrar que não foi provada a subordinação – elemento essencial à relação trabalhista.

Voto, portanto, pela exclusão dos valores devidos pela suposta contratação indireta de Ronaldo Cortez de Paula (Linktech), sem que a análise deste caso possa se refletir aos outros trazidos neste processo administrativo.

## 7. Multa de ofício qualificada

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

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

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

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

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

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

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

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

Posto que há, efetivamente, motivo para a qualificação, insurge o Recorrente contra a multa qualificada por motivo de confisco, inclusive citando precedente do STF (fl. 3.482). O tema não prospera neste Conselho, que não pode avaliar multa confiscatória. Sucintamente, cito a Súmula CARF n. 2, posto que a avaliação do percentual da multa implica na não aplicação da lei, e nenhum precedente não-vinculante pode servir de base para o afastamento do que está posto na legislação.

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

## **8. Responsabilidade da Ausenco South America Holdings PTY LTD e da Ausenco Global Pty Ltd**

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

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

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

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

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

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

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

## **9. Representação Fiscal para Fins Penais**

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

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

## **10. Direito à compensação**

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

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

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

## **11. Juros de mora e correção monetária. Termo inicial.**

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

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

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

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

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

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

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

### **13. Elementos constitutivos da relação de emprego (fl. 4904). Pagamentos de pró-labore por meio de nota fiscal.**

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

#### *a) Onerosidade.*

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

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

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

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

*b) Pessoalidade.*

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

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

As contrarrazões da PGFN, acertadamente, aduzem:

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

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

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

*c) Não eventualidade*

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

A alegação não resiste ao ser contraditada com a fundamentação vertida pela autoridade fiscal, que apontou a identidade existente entre o objeto social das empresas prestadoras de serviços e as atividades normais da auditada (fl. 47), conforme consta no auto.

*d) Subordinação*

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

O Contribuinte aduz que o preenchimento da ART, preenchida por pessoa jurídica, descarta a ideia de subordinação. Todavia, importa a responsabilização dos profissionais técnicos que exercem suas atividades por meio da pessoa jurídica, ou seja, a responsabilidade dos profissionais se impõe quer sejam empregados, quer sejam prestadores de serviços.

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

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

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

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

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

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

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

#### **14. Análise caso a caso.**

Dada a manutenção da posição do contribuinte em 2<sup>a</sup> instância (fls. 5.116), também cito o voto de 1<sup>a</sup> instância para defender a análise feita pela decisão de piso.

(fls. 5.087-5.088) Não há incontrovérsias de que houve prestações de serviço, de forma onerosa, de caráter não eventual, pois são ligadas as atividades fins da AUSENCO DO BRASIL ENGENHARIA LTDA, e, que decorreram pelos serviços pessoais dos sócios, que eram remunerados por intermédios de medições e controles da tomadora de serviço, como se verificam das notas fiscais, contratos de serviços anexados a este processo e os verificados pela Autoridade Lançadora no RELATÓRIO FISCAL FLS. 20 a 95 e Informação Fiscal de fls. 4517 a 4747.

As subordinações jurídicas e estruturais dos prestadores de serviço são incontroversas, como se verificam nos contratos de prestações de serviço e nos históricos das notas fiscais de serviço emitidas por essas prestadoras. Como se tratam de verificarem as relações jurídicos-previdenciárias notam-se de forma enfáticas que há subordinações estruturais, como bem explica o doutrinador Maurício Godinho Delgado, in verbis:

“pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber (ou não) suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização e funcionamento”.

Assim, além das subordinações jurídicas das prestadoras de serviços, as subordinações estruturais são mais notórias, pois as prestadoras de serviços não têm empregados registrados e algumas delas foram constituídas em endereço diferente da tomadora de serviço.

Em relação, as prestadoras de serviços serem constituídas antes do início da atividade da tomadora de serviço ou dos contratos de prestações de serviços, não há que ser relevante, pois além das subordinações jurídicas impostas, constata-se que essas prestadoras submetiam-se as estruturas e dinâmica de organização e funcionamento da tomadora de serviço, de modo a ficarem a mercê desta.

As subordinações jurídicas e estruturais evidenciam ainda mais nas prestadoras de serviço EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS, pois estas apesar de terem CNPJ são consideradas pessoas naturais, diferenciando somente nas formas de tributação do imposto de renda sobre os seus rendimentos.

Além disso, a Autoridade Lançadora constatou pagamentos de despesas e assistência médica para alguns sócios das prestadoras de serviço, pagamentos que são incompatíveis com a relação jurídica contratual, como se verifica no RELATÓRIO FISCAL FLS. 20 a 95, Informação Fiscal de fls. 4517 a 4747 e ANEXO 02 – CUSTO E DESPESAS – ASSISTÊNCIA MÉDICA - FLS. 135 A 183

Em regra, as pessoas jurídicas prestadoras de serviço assumem os riscos de suas atividades, podendo no contrato ajustar os pagamentos dessas despesas de custo e ressarcindo por meio de reembolsos da tomadora de serviços.

Todavia, esses reembolsos devem estar especificados nas notas fiscais de serviços das prestadoras, não se constatando isso, os valores das notas fiscais não refletem os faturamentos corretos, consequentemente, as declarações dessas pessoas jurídicas, em tese, não estão corretas, evidenciando, em tese, fraude à lei ou abuso do direito, sonegação – simulação de ocultação de renda tributável ou transações realizadas, como também, à fraude de redução da quantia devida tributável.

Ademais, a Autoridade Lançadora constatou que a tomadora de serviço AUSENCO DO BRASIL ENGENHARIA LTDA deduziu essas despesas, como suas fossem, conforme ANEXO 02 – CUSTO E DESPESAS – ASSISTÊNCIA MÉDICA - FLS. 135 A 183 e RAZÃO – ASSISTÊNCIA MÉDICA FLS. 2167 A 2208, de modo a evidenciar a forma, em tese, fraudulenta de contração de pessoas jurídicas, caracterizando a falsidade ideológica.

Não há nos autos provas de que essas despesas foram reembolsadas, como também, de que as pessoas jurídicas prestadoras de serviço declararam esses faturamentos nas suas declarações de imposto de renda pessoa jurídica, pois, em tese, isso caracteriza sonegação fiscal.

Assim, pelo exposto acima, não há como acolher as alegações do impugnante.

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

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

Sigo as razões da decisão de 1<sup>a</sup> instância.

A Autoridade Lançadora está autorizada a desconsiderar as pessoas jurídicas utilizadas como intermédio para contratações de pessoas.

Lê-se no Relatório Fiscal, de forma categórica, as premissas para enquadrar os sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviço como segurados empregados e contribuintes individuais nas relações jurídico-previdenciárias.

As prestações de serviço foram pessoais. As GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social e Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica das empresas prestadoras de serviços contratadas não tinham segurados empregados, temporários, avulsos e contribuintes individuais declarados: essas prestações de serviço foram sempre efetuadas pelos sócios dessas prestadoras.

Houve prestação de serviço de forma onerosa, de caráter não eventual, pois são ligadas as atividades fins, e, que decorreram pelos serviços pessoais dos sócios, que eram remunerados por intermédios de medições e controles da tomadora de serviço, como se verificam das notas fiscais e contratos de serviços anexados a este processo.

Ademais, ao analisar caso a caso, foi possível perceber que os contratos de todas as Pessoas Jurídicas interpostas são genéricos, os quais são acompanhadas de propostas

comerciais igualmente padronizadas, o que aponta a presença, no caso em tela, dos requisitos que indicam a contratação de segurados empregados, ainda que formalmente Pessoas Jurídicas.

Pelo exposto, à exceção das Pessoas Jurídicas acima mencionadas, entendo presentes no caso em tela os requisitos que indicam a presença de contratação de segurados empregados, ainda que formalmente Pessoas Jurídicas.

**Conclusão.**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, além da exclusão da base quanto a pessoa jurídica Linktech Engenharia e Representações LTDA (Ronaldo Cortez de Paula).

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho