



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15504.730950/2013-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.666 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente ECM S/A - PROJETOS INDUSTRIAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento as pessoas físicas que não tiveram o vínculo reconhecido em reclamatória trabalhista e aquelas que não perceberam seguro de vida ou assistência médica. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra (Relator) e Marcelo Milton da Silva Rizzo que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão administrativa de primeira instância proferida pela DRJ Rio de Janeiro que julgou procedente em parte o lançamento tributário formalizado por intermédio de Autos de Infração.

Adotamos, em parte, o relatório da decisão de primeira instância pela sua completude e capacidade de elucidação dos fatos

O presente processo versa sobre Autos de Infração (DEBCAD 51.053.1253) nos quais são exigidas as contribuições previdenciárias patronais, especificamente sobre o adicional do FAP (art. 10 da Lei nº 10.666/2003, Decreto 3.048/1999, art.202-A, atualizado pelo Decreto 6.957/2009, assim como na Resolução CNPS nº 1.316, de 2010), incidindo sobre o GILRAT, organizadas nos seguintes levantamentos.

LEVANTAMENTO DJ (DIFERENÇA FAP DECISÃO JUDICIAL) incidentes sobre valores pagos a pessoas físicas, sócios de empresas interpostas, considerados pela fiscalização como segurados empregados, através de notas fiscais.

LEVANTAMENTO DF (DIFERENÇA FAP FOLHA DE PAGAMENTO) - Calculada sobre os valores mensais de folha de pagamento, declaradas em GFIP, como base de cálculo para as contribuições previdenciárias.

Em seu relatório (fls. 14/26), esclarece o autuante que a Contribuição adicional do FAP - Fator Acidentário de Prevenção sobre o GILRAT de 3,0% em 2010, com acréscimo de 1,5855, resultando em alíquota de 1,7565%.

Explica que houve decisão judicial, em caráter liminar, da 21a Vara Federal, de 23-02-2010 que determinou ao fisco que se abstivesse de exigir da impetrante a contribuição do SAT/RAT majorada pelo índice do FAP, garantindo seu direito de continuar recolhendo a exação com base nas alíquotas previstas no art. 22, II, da Lei n. 8212/91. Em 2406-2010 (fls. 666/671) o

mesmo juízo, em sentença de mérito, manteve a decisão liminar até o julgamento final da lide. Dessa forma, informa que apurou o crédito previdenciário em separado da parcela do FAP que majorou o RAT em 2010, ficando o mesmo sobrestado, para fins de evitar a decadência do crédito tributário, até o trânsito em julgado do processo judicial. Os lançamentos citados referem-se tanto ao levantamento PJ que engloba os segurados empregados sócios das empresas interpostas, como da folha de pagamento normal da empresa - levantamento DF, informando que ambos encontram-se sub judice.

Anexa cópias das decisões liminar e de mérito em mandado de segurança (fls. 657/671) e planilha com os valores bases para cálculo do levantamento DF (valores extraídos das folhas de pagamento).

Em relação ao levantamento DJ, o Autuante informa que as contribuições apuradas incidem sobre remunerações pagas a segurados caracterizados como empregados, mediante notas fiscais de prestação de serviços, emitidas por pessoas jurídicas, as quais foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e tais pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não- eventual e com subordinação. Fundamentou no que preceitua a Lei nº 8.212/91 art. 12, inciso I, alínea "a".

Esclarece o Auditor que a fiscalização na empresa ECM S.A PROJETOS INDUSTRIAIS caracteriza-se por uma continuidade da auditoria fiscal referente ao exercício de 2008, que culminou em detalhado trabalho, com diligências e perícias, tendo sido pormenorizados os fatos geradores de contribuições previdenciárias nos pagamentos realizados a pessoas físicas, sócios de pessoas jurídicas interpostas. Salienta que se tratam das mesmas pessoas jurídicas intermediadoras, recebendo pagamentos mensais, via Notas Fiscais, repetindo-se, em 2009 e 2010, os mesmos fatos colhidos na Ação referente a 2008.

Relata que a empresa se recusou a informar à RFB quais sócios ou sócio de cada empresa contratada prestavam serviço efetivamente, sob a alegação que se trataria de contratação por empreitada.

Salienta que as empresas interpostas não estão expostas ao risco da atividade econômica, pois que suas despesas operacionais para checagem da elaboração dos projetos ou execução são custeadas pela empresa contratante ECM S.A. Os funcionários estão sujeitos ao cumprimento de prazos, normas e procedimentos da contratante. Explicita:

“Todas as Pessoas Jurídicas interpostas, através das pessoas físicas/sócios que atuam efetivamente na prestação do serviço em 2009 e 2010, período desta ação fiscal, constantes nos Anexos IJIJUV (ordem de nota fiscal e

ordem alfabética, 2009/2010) tem o benefício do seguro de vida. Uma quantidade significativa destas supracitadas Pessoas Jurídicas, também tem contabilizado em seu nome (com benefício obviamente da pessoa físicas-sócio que presta o serviço) benefícios como Plano de Saúde e Vale Refeição. Além de a maioria ter suas despesas de Telefone e Viagens pagos pela empresa contratante, mesmo que não existindo previsão contratual. Sobre estas rubricas detalharemos mais à frente. ”

Destaca, ainda, que todas as empresas/sócios recebem o benefício seguro de vida nos moldes contidos na Convenção Coletiva de Trabalho CCT - 2009/2010 - Cláusula Vigésima Sexta.

Expõe que quantidade significativa destes também recebem o benefício de assistência Médica, também previsto na Convenção, e que tais sócios prestam o serviço em caráter exclusivo, sem o concurso de empregados e com escritório nas dependências da contratante.

No item 6.2.3 demonstra que vários sócios das empresas interpostas recebem Vale Refeição nos mesmos moldes da referida CCT.

Acrescenta que há pagamento de contas telefônicas das empresas interpostas, ressaltando que as despesas dos benefícios relacionados não estão previstas nos contratos de prestação de serviço efetivados entre as partes, apesar de serem custeadas pela contratante.

Anexa cópias dos supracitados contratos, destacando que seguem um padrão uniforme.

No Anexo X, o auditor acosta relação de segurados empregados registrados na empresa que recebem remuneração como tal, declarados em GFIP e ao mesmo tempo agem como sócios de empresas que prestam serviços a ECM, recebendo, além dos salários, parcela da remuneração significativa mediante Nota Fiscal. Tais contratos estão assinados pelos mesmos segurados empregados - sócios constantes no Anexo X.

Cita o TERMO DE REGISTRO DE INSPEÇÃO DO TRABALHO, de 2006 em que a Auditoria do Trabalho verificou que a empresa ECM foi intimada a registrar diversos empregados, que, segundo a fiscalização da DRT: “trabalhavam como Prestadores de Serviços - Pessoas Jurídicas”.

No item 8 o auditor expôs sua análise quanto aos pressupostos da relação de emprego observados na Ação Fiscal:

Não Eventualidade:

(...) “Todas as atividades dos sócios contratados mediante empresas interpostas são de profissionais vinculados ao objeto social da empresa ECM S.A . São Engenheiros, projetistas, arquitetos, desenhistas, entre outros. Durante toda fiscalização anterior realizada no período de 2008 e agora nos períodos de 2009 e 2010, praticamente TODOS os sócios das empresas interpostas, sem o concurso de empregado, com exclusividade, continuam a prestar o mesmo serviço a contratante, ou seja, elaboração de projetos de engenharia ” (...)

Pessoalidade:

- No período fiscalizado 2009 e 2010, o sócio ou os sócios das empresas interpostas, sem o concurso de empregados, com exclusividade na prestação do serviço à empresa ECM S.A , prestaram o serviço técnico para qual foram contratados, com garantia de seguro de vida, plano de assistência médica, vale refeição, todas verbas previstas na convenção coletiva do trabalho da categoria, além de pagamento de despesas efetuadas pelos sócios, tais como telefones e despesas de viagem conforme comprovamos anteriormente.

Remuneração:

Os anexos I, II, III, IV, comprovam os pagamentos mensais, mediante nota fiscal numerada, em sua maioria, as empresas interpostas, recebendo os valores da prestação do serviço, o sócio ou os sócios que prestam efetivamente o serviço, na qualidade de pessoa física, técnicos de áreas diversas de projetos de engenharia, que tem, inclusive, várias despesas pagas pelo empregador/contratante, como telefone e viagens para acompanhamento dos projetos por eles elaborados, sendo que estas despesas não estão previstas no contrato de prestação de serviço, com a PJ interposta.

Subordinação e Dependência:

(...)

Face à necessidade de interligação entre os profissionais é preciso que estejam em mesmo ambiente de trabalho, na maioria das vezes. Exatamente por este motivo que no Contrato de Empreitada Padrão, que a empresa firma com as pessoas físicas, mediante interposição de pessoa jurídica, estabelece na sua Cláusula Primeira - 1.3 que: “O objeto contratado poderá ser desenvolvido por profissionais (sócios/e ou empregados) da contratada em escritórios disponibilizados pela ECM em sua sede, mediante contrato de comodato, tácito ou escrito ”.

Em sua Cláusula 4.1 - “A contratada se obriga a executar o objeto contratado dentro dos prazos combinados, com boa qualidade e dentro dos padrões, normas, critérios e procedimentos da ECM”. (SUBORDINAÇÃO JURÍDICA)

Cláusula 8.1 - “Pelo presente instrumento, a contratada cede a ECM, em caráter irrevogável e irretratável, de forma total e exclusiva, pelo período máximo permitido na legislação vigente, os direitos patrimoniais de propriedade intelectual e autoria, relativamente a todo e qualquer produto material ou intelectual, resultante deste contrato,
”

Cláusula 8.2 - “Todo e qualquer trabalho resultante do presente contrato será de propriedade exclusiva da ECM...

O crédito lançado encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo de "Fundamentos Legais do Débito - FLD", com os períodos de vigência e as alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo do débito com os respectivos períodos de vigência estão discriminadas no relatório "DD -Discriminativo do Débito". O Relatório de Lançamentos - RL, relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração com observações sobre sua natureza ou fonte documental.

Da impugnação

Cientificada do lançamento em 11/11/2013, a autuada apresentou sua impugnação em 11/12/2013, através do instrumento de fls. 679/773, aduzindo, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente, aduz a nulidade dos Autos de Infração em razão de não restarem acostadas ao processo cópia dos lançamentos contábeis obtidos via SPED e as respostas às intimações. Não foi solicitado pelo Auditor que a Impugnante apresentasse os contratos firmados com seus clientes.

Afirma que houve dirigismo contra a Impugnante, “(...)uma pré- concepção da autuação, que acabou sendo um procedimento não de investigação, mas sim de busca de provas para uma suposta situação de ilicitude julgada existente antes mesmo da fiscalização, e não como consequência desta, como deveria ser, fato este confessado pelo Fiscal ao signatário da presente desde a apresentação da primeira resposta pela Impugnante (desde já o signatário põe-se à disposição das autoridades administrativas e judiciais para confirmar o que ora se afirma)”. Frisa os princípios da verdade material e da eventualidade.

Propõe a incompetência do Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil para desconsiderar a personalidade jurídica das contratadas e reconhecer vínculo empregatício. “ (...) o §2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/99 não deu autorização para o Auditor desconsiderar a personalidade jurídica das contratadas pela Impugnante. (...) a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica compete tão somente aos juízes”.

Afirma que o procedimento do Auditor de ignorar a existência de contratos de empreitada entre a Impugnante e as pessoas jurídicas das quais as aludidas pessoas físicas eram representantes gerou ofensa a uma série de princípios constitucionais e de legislação ordinária, tais como livre iniciativa, livre exercício profissional, livre atividade

econômica, livre associação etc, cuja exegese sistemática apontaria para a plena licitude da conduta da autuada.

Defende a competência exclusiva da Justiça do Trabalho e da Fiscalização do Trabalho para declarar a existência de vínculo de emprego, competência esta ampliada com o advento da Emenda Constitucional nº 45, em 08/12/2005. “Nopresente caso, para deixar ainda mais claro como a atitude do i. Fiscal causou grave prejuízo, é oportuno frisar que em 2005 a Impugnante sofreu fiscalização trabalhista realizada pelo Órgão de Fiscalização do Trabalho em sua sede (DOC. 08), que compreendia o período 2005, sendo que naquela oportunidade constatou-se nenhuma irregularidade. ”

Afirma que o judiciário trabalhista nos poucos processos de pedido de vínculo empregatício, houve por bem declarar os contratos por ela firmados como escoreitos e conforme a lei, pelo que não haveria razão, pois, para que esta D. Delegacia de Julgamento decida diferente.

Argumenta que não houve descrição do fato gerador por faltar a identificação dos requisitos da relação de emprego individualmente para cada segurado empregado. Cita Parecer Técnico CJ N° 2.324 (DOU de 07/11/2000), aprovado pelo então Ministro Waldeck Orneia, determinando a análise "caso a caso" para a caracterização do vínculo de emprego.

Alega que para nenhum dos empregados foi descrito o serviço por ele prestado, nem discriminada individualmente a remuneração paga relacionando-os às contratadas, bem como não individualizados os requisitos à configuração do vínculo empregatício. Afirma que o trabalho teria sido superficial, eis que sem diligência no estabelecimento ou coleta de depoimento dos envolvidos, que o Auditor teria presumido que os representantes legais das sociedades

seriam as pessoas que tivessem prestado materialmente os serviços e pessoalmente recebido seguro de vida, plano de saúde e vale-refeição.

Aduz que o Autuante não seguiu os critérios já decididos pela Delegacia de Julgamento e pelo CARF para o caso, afirmando que o Fiscal cometeu os mesmos erros da fiscalização anterior (relativamente ao ano de 2008), que as pessoas físicas discriminadas no arrazoado continuam a ser consideradas empregadas da Impugnante.

Alega que há incongruências entre os Anexos I a IV do Relatório Fiscal e entre estes a lista de representantes legais apresentada pela Impugnante no decorrer da fiscalização.

Argumenta que sempre cumpriu com as obrigações fiscais e que está sendo obrigada a deixar centenas de trabalhadores desempregados, em função de autuações tão descabidas.

Defende a legalidade das contratações firmadas com as pessoas jurídicas em questão, inexistência de vínculo empregatício, e, que não houve planejamento tributário, evocando ainda o art. 129 da Lei nº 11.196/05 para defender que não existiria margem para que a autoridade administrativa considerasse a relação entre a pessoa física prestadora e a empresa contratante para fins de tributação, aduzindo:

“Neste caso e pelo absurdo, ainda que planejamento tributário fosse, careceria ao Auditor competência para desconsiderar tais contratações, uma vez que, para

tanto, dependeria da regulamentação prevista do art. 116 do CTN que ainda não adentrou em nosso Ordenamento. ”

Afirma que a disponibilização de seguros e o adiantamento de despesas são “contraprestações acordadas dentro da mais lícita liberdade negocial, não se podendo inferir a partir disso a existência de vínculo empregatício” (...) Justifica que assim o faz porque lhe é mais barato contratar em maior volume, sendo mais vantajoso economicamente do que esperar que tais despesas sejam incluídas no custo do serviço tomado (incidências tributárias).

Entende inaplicável o método de apuração indireta da base de cálculo (arbitramento) ou, pela eventualidade, pede a retificação de erros na base de cálculo. Traz entendimento do TRF no sentido de que deve ser afastada a aferição indireta quanto é possível a aferição direta. Afirma que o caso configura confisco.

Em relação à relatada falta de previsão dos benefícios nos contratos firmados, justifica que “tratou-se apenas de uma forma de a Impugnante diminuir o impacto causado pela previsão contida na cláusula 3.2 dos contratos de empreitadas, no sentido de que todas as despesas incorridas pela contratada necessárias à realização dos serviços serão incluídas no preço. “O fato de algumas delas terem sido custeadas parcialmente ou administradas pela Impugnante não significa que deixaram de estar no preço dos serviços, uma vez que, na prática o efeito do repasse de custos existiu, ainda que menor do que seria se as próprias contratadas tivessem incluído tais custos na Nota Fiscal e/ou administrado parte deles.”

Em relação aos empregados que também prestaram serviços por meio de pessoas jurídicas, argumenta:

Tais alegações do Fiscal são outros resultados da visão limitada que possui a respeito das normas que se aplicam às sociedades. Ora, o fato de uma pessoa ser empregada não a impede de constituir sociedade e mesmo de ser sua representante legal. E a qualidade de sócio-gerente de uma sociedade limitada, como visto acima, não significa que necessariamente serão estas as pessoas que executarão materialmente o serviço pela sociedade. Em suma, nada do constatado pelo Fiscal permitia a ele que concluísse que os supostos empregados por ele mencionados trabalhavam para a Impugnante ao mesmo tempo como empregados e sócios de pessoas jurídicas por ela contratadas. Frise-se, além, que o Auditor não prova que tais empregados tenham recebido remuneração por meio das respectivas contratadas. Nada há de ilegal, portanto, nesta situação.

Quanto à menção do relatório acerca do desrespeito ao produto da Auditoria do Trabalho no sentido de que algumas pessoas físicas teriam voltado a prestar serviço à ECM S/A - PROJETOS INDUSTRIAIS por meio de pessoas jurídicas, esclarece “que o registro de determinados profissionais foi um imperativo de ordem comercial e não um reconhecimento de conduta ilegal. Preferiu-se, na ocasião, acatar o entendimento da Delegacia do Trabalho para que não se criassem embaraços à conclusão de um serviço”.

Argumenta que não se pode inferir que há pessoalidade:

Do simples fato - não provado - de que as contratadas não possuíam empregados não resulta a pessoalidade alegada, já que o vínculo de emprego não é a única forma possível de contratação de trabalho em nosso Direito. Ou seja, dada a autonomia conferida pela cláusula 1.3, poderiam as contratadas, por exemplo, subcontratar outras pessoas jurídicas, contratar autônomos, etc. Não havia, outrossim,

exclusividade, conforme cláusula 1.4 dos contratos firmados.

A também mera circunstância de se disponibilizar a um determinado profissional seguro de vida, plano de saúde, vale-refeição e adiantamentos não significa, por si só, que este prestador não pudesse se fazer substituir dentro da autonomia de gerência que as contratadas possuíam para a execução dos ajustes por elas firmados.

E ainda que assim não fosse, não se poderia concluir pela existência de pessoalidade, uma vez que o fato ora suposto de terem apenas as pessoas físicas elencadas nos Anexos I a IV executado materialmente os serviços das pessoas jurídicas lá também mencionadas não teria decorrido de uma condição negocial imposta pela Impugnante, mas sim de uma opção gerencial da própria contratada. Isto significa que o caráter intuito personae, na relação empregatícia, deve ser buscada na vontade do tomador, e não do prestador, o que não ocorreu in casu.

Entende que a não-eventualidade deve ser afastada no presente caso, afirmando que apenas são não-eventuais os profissionais que realizam a concepção das soluções de engenharia, identificam quais serviços especializados serão necessários contratar e posteriormente os integram, formatando o resultado final a ser entregue a seus clientes. Acrescenta que possui uma equipe de centenas de empregados para tais tarefas.

Defende a ausência de subordinação por não haver coordenação, por parte da ECM S/A de prestação de serviços, mas sim de resultados de cada consultoria e projetos especializados contratados. Ataca:

“Querer deduzir subordinação da Cláusula 4.1 dos contratos, também, é outra impropriedade perpetrada pelo Auditor no Relatório Fiscal. Ora, compromissos com relação a prazo e qualidade e mesmo a definição acerca de padrões, normas, critérios e procedimentos a serem seguidos são naturais em contratos de prestação de serviço, e não revelam subordinação pelo simples fato de por si só não denotarem interferência no modo como o serviço é prestado. Raciocinar diferente, como fez o Fiscal, seria o mesmo, por exemplo, que dizer que um acadêmico quando escreve um artigo científico está subordinado à ABNT e que, ao contratar um marceneiro para fazer um armário para suas residências, V. Sas., ilustres julgadores, estariam subordinando o profissional a ponto de ter vínculo de emprego com ele por definirem a cor, o modelo, a madeira do imóvel, bem como o momento mais adequado de sua entrega e instalação!”

Quanto ao fato de as contratadas cederem a título oneroso os direitos intelectuais, entende que apenas comprova a efetiva inexistência de relação empregatícia.

Qualifica como falaciosa a caracterização da subordinação feita pelo Auditor através de cláusula contratual que estaria a vedar a subcontratação:

“Primeiro, é no mínimo discutível a tese de que a contratação de consultorias e projetos especializados, no caso, se trata de subcontratação, uma vez que é intenso o trabalho de processamento dos resultados de tais contratações que é feito pela Impugnante em sua atividade de integração, de sorte que o que o cliente recebe é, de fato, um produto com a cara e a alma da Impugnante, e não apenas um repasse de projetos intermediados. Segundo, ainda que subcontratação fosse, ela representaria, no máximo, uma infração a regra contratual e nunca uma prova cabal de vínculo empregatício. ”

(...)

De mencionar ainda que a forma de remuneração pelas empreitadas demonstra bem que os profissionais das contratadas não estavam à disposição da Impugnante, pois estas faturavam de acordo apenas com o número de horas efetivamente gastas para a produção dos projetos e das consultorias, e não por hora a disposição, assumindo cada qual das contratadas, portanto, os riscos dos seus respectivos empreendimentos.

Acosta declarações das Pessoas Jurídicas contratadas no intuito de demonstrar a inexistência de vínculos empregatícios.

Aponta equívocos na apuração da base de cálculo em planilha especificando as notas fiscais por pessoa jurídica considerada no lançamento.

Pede a exclusão do levantamento referente ao Sr. Karl William Shurskis argumentando que haveria uma transação judicial sem reconhecimento de vínculo empregatício e que não fora contestada pela PGFN.

Pede o cancelamento da emissão da Representação Fiscais para Fins Penais, aduzindo que não teria havido dolo, fraude ou simulação.

Requer seja cancelado o Auto de Infração em referência em razão da inconstitucionalidade e ilegalidade do adicional FAP;

Pede diligência.

Das Diligências e manifestações da Autuada:

Tendo em vista os apontamentos de duplicidades pela impugnante, os Autos foram baixados em diligência para que o Autuante revisasse a apuração das bases de cálculo. Foi solicitado na mesma ocasião que se elucidasse as supostas incongruências relatadas pela Defesa no que tange à listagem de pessoas físicas e jurídicas.

Às fls 1.088/ 1.109, o Autuante respondeu aos questionamentos da Defendente em cada tópico, explicitando e apontando seus fundamentos fáticos nos itens do relatório e documentos acostados.

Quanto ao questionado na diligência fiscal, ressalta que os registros foram retirados diretamente da contabilidade da empresa, tendo sido, portanto, os lançamentos contábeis em duplicidade provenientes de equívoco da própria empresa. Entretanto, reconhece que se trata de fato de duplicidade, motivo pelo qual propôs a retificação das bases de cálculo nos termos descritos. Propõe também a retificação da coluna sócios/segurados empregados considerando as informações fornecidas posteriormente pelo contribuinte. Mantém seu entendimento em relação à caracterização de segurado empregado de Karl William Shurskis.

Em 05/03/2015 foi proposta nova diligência (fls. 1.390/ 1.392) considerando que o CARF, em julgamento da ação fiscal anterior, havia se pronunciado pela necessidade de apontamento de outros indícios da relação de emprego de determinadas pessoas físicas, tais como Eduardo Portillo e Alexandre Magno.

Nesta segunda diligência, solicitou-se à Fiscalização, em síntese:

Indicação dos elementos que reforçassem a personalidade da relação estabelecida entre a Autuada e as pessoas que representavam as empresas Ellport Engenharia Ltda e Construtora Ramos Ribeiro.

Análise das ações judiciais indicadas pela Impugnante no item 64 de sua manifestação, verificando se o objeto e período coincidiriam com o do lançamento, visando excluir do mesmo aquelas que porventura estivessem arroladas em decisão judicial pelo não reconhecimento do vínculo empregatício, em respeito ao que prevê o art. 102, § 6º da IN 971/2009.

Comprovação do recebimento pelo contribuinte da totalidade dos documentos listados pela autoridade fiscal.

Foi reiterado o que solicitado na diligência anterior, a saber, que os valores a serem excluídos fossem detalhados nos moldes do sistema informatizado utilizado pela RFB.

A segunda Informação Fiscal (fls. 1.396/ 1.406) reforça as afirmativas do Autuante. Destaca:

Quanto a alegação da empresa de que as PJEllport Engenharia e Construtora Ramos Ribeiro prestaram poucos meses o serviço à ECM, temos a informar que:

Nas duas PJ citadas foram lançadas na contabilidade SEGURO DE VIDA.

Anexamos planilhas onde se demonstra que foi efetivado o pagamento de seguro de vida aos sócios/segurados empregados das empresas supracitadas em 2009 e 2010, com lançamento contábil formalizado em nome da PJ.

3.1) Reiteramos o que foi informado no relatório fiscal dos autos de infração, que em TODAS as PJ interpostas listadas nos ANEXOS I, II (ordem alfabética de PJ) -2009 e Anexos III e IV (ordem alfabética de PJ) -2010 foram lançadas na contabilidade pagamentos de seguro de vida. Além disso, em muitas também ocorreu lançamentos de plano de saúde - Anexo VII, pagamento de telefone e outras verbas de natureza trabalhista (demais anexos). Pode-se verificar no AnexoV (ordem alfabética de PJ) - 2009 - lançamentos de seguros de vida e Anexo VI (ordem alfabética de PJ) -2010 - lançamentos de seguros de vida.

(...)

No caso específico da ECM Projetos Industriais os lançamentos de seguro de vida, planos de saúde foram efetivados em nome de Pessoas Jurídicas, que realmente não precisam de seguro de vida e assistência médica e odontológica. Os lançamentos corretos deveriam ser em nome do sócio que efetivamente presta o serviço mediante empresa interposta.

As apólices de seguro, no entanto, são efetivadas em nome da pessoa física.

A empresa alega que em sua defesa apresentou ao FISCO relação de sócios com seguro de vida. Pode se verificar que a relação apresentada pela seguradora nos

documentos da impugnação, foram dos sócios que NÃO tem seguro de vida. Já o plano de saúde que não engloba todas as PJ, este sim, foi enviado com a relação dos que possuem este benefício.

3.4) Com relação às empresas ELLPORT Engenharia Ltda e Construtora Ramos Ribeiro, vamos destacar parte dos Anexos V -2009- DOCC 4 e Anexos VI -2010 - DOCC 5, onde constam os pagamentos de seguros as supracitadas PJ, inclusive em meses onde não foi emitida nota fiscal de serviços.

Acrescenta que, com relação ao questionamento sobre acordos conciliatórios não considerados, a contestação da empresa anexou acordos, mas deixou de anexar decisão de mérito do mesmo período do lançamento em questão na qual o magistrado reconhece o vínculo empregatício de um sócio de PJ CLR Desenhos Ltda, onde na sentença se descreve em detalhes como se efetivava a prestação de serviços dessa “pessoa jurídica” dentro da empresa ECM, com testemunhas, demonstrando subordinação, pessoalidade, não eventualidade, etc. Transcreve parte da sentença e do acórdão na Informação Fiscal e ressalta que anexou a íntegra das decisões judiciais ao relatório.

Frisa:

Parte da sentença que se encontra anexo a este relatório na íntegra, reconhecendo o vínculo empregatício do sócio - segurado empregado, cuja empresa PJ foi incluída em nosso lançamento Anexo I, II,III,IV, tinha plano de saúde e seguro de vida em nome da PJ.

CRL DESENHOS LTDA - sócio Carlos Rogério Maia.

(...)

4.3) MAIS UMA VEZ ESTAMOS APRESENTANDO AS DECISÕES JUDICIAIS TRABALHISTAS A TÍTULO DE ILUSTRAÇÃO E REFORÇODE NOSSO ENTENDIMENTO QUE NO CASO DA PJ EM TELA SEVERIFICA OS PRESSUPOSTOS BÁSICOS DA CARACTERIZAÇÃO DE EMPREGADO NOS TERMOS DA CLT.

POR OUTRO LADO FICA CLARO NOS TERMOS DA LEI 8212/91 ART.12, I, alínea "a" A CARACTERIZAÇÃO TAMBÉM COMO SEGURADO EMPREGADO, OU SEJA: NÃO EVENTUALIDADE, SUBORDINAÇÃO, REMUNERAÇÃO E PESSOALIDADE.

Com relação a Karl William Shurskis/PJ KWS Consultoria Ltda, Gilson Antônio Mendes de Queiroz/PJ Estrutural Projetos Industriais, Edilson Nery/PJ Nery Project Ltda, Eloisio Borges de Lima/PJ Borges & Sanna Projetos Ltda, Edson Pereira/PJ ERP Desenhos, Projetos e Planejamento Ltda e Haroldo Alves/PPI- Projetos e Informática Ltda, ressalta o Autuante que não houve julgamento de mérito

relativamente ao vínculo empregatício dos sócios, motivo pelo qual entende que não se aplica o disposto no art. 102 da IN 971/2009.

Sobre a CLR DESENHOS LTDA, reforça que várias foram as ações impetradas por pessoas jurídicas interpostas que possuem objeto social similar a, justamente no período que foi prolatada sentença de primeira instância, posteriormente confirmada pelo Tribunal, confirmando o vínculo empregatício do sócio.

Discorre sobre as diferenças entre os institutos de Direito Previdenciário e do Direito do Trabalho, destacando a autonomia dos ramos e reforçando o entendimento afirmado em decisão do CARF (PROCESSO COMPROT 10680.722449/2010-54) já citada no relatório da primeira diligência fiscal.

Confirma o reconhecimento de duplicidades na base de cálculo e anexa planilha com base de cálculo e contribuições remanescentes por competência, DEBCAD e rubrica do levantamento PJ - Segurado Empregado Pessoa Jurídica nos termos solicitados pela DRJ RJO.

A empresa foi cientificada desta diligência fiscal em 10/07/2015. Às fls. 1.602/ 1.604 informou listagem de Acordos Trabalhistas anexados aos Autos. Em Manifestação (fls. 1.516/ 1.521), produziu as seguintes argumentações:

Reafirma que os anexos listados no parágrafo 4 da Manifestação anterior não foram por ela recebidos.

Afirma que, no caso das empresas Ellport Engenharia Ltda e Construtora Ramos Ribeiro, não restou comprovado a que suposto segurado empregado o benefício de seguro de vida era dirigido.

Evoca o princípio da Primazia do Poder Judiciário para condicionar a incidência da contribuição previdenciária no âmbito administrativo ao reconhecimento do vínculo empregatício na esfera judicial.

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte juntou documentação e apresentou impugnação.

A DRJ Rio de Janeiro julgou improcedente a impugnação, cuja decisão restou consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que

tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, conforme art. 126, § 3º, da Lei nº 8.213/91, combinado com o art. 307 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, se na impugnação houver matéria distinta da constante do processo judicial, conforme art. 35 da Portaria RFB nº 10.875/2007.

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Por ter o procedimento fiscal natureza inquisitória, não se aplica nessa fase o direito ao contraditório e à ampla defesa. Somente depois de cientificado da exigência e dos elementos em que se funda, o contribuinte impugna a exigência, devendo para tanto lhe ser franqueadas amplas condições para o exercício do direito de defesa.

Verificando-se que o auto de infração e seus anexos permitem ao autuado amplas condições de conhecer os fundamentos da exigência e, portanto, exercer o amplo direito ao contraditório, não há falar-se em cerceamento do direito de defesa no processo administrativo fiscal.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. ENQUADRAMENTO PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, nos termos do art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e alterações posteriores. Constatado que a contratação de pessoa jurídica deu-se na atividade fim da empresa e envolveu todos os pressupostos da relação de emprego, impõe-se a configuração do fato gerador atinente à contribuição previdenciária.

O auditor poderá desconsiderar o vínculo pactuado com o trabalhador e enquadrá-lo como segurado empregado desde que preenchidas as condições, efetuando o enquadramento como segurado empregado, conforme previsto no artigo 229, §2º do Decreto 3.048/99.

PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A imposição da incidência imperativa das normas tributárias inscritas na Lei nº 8.212/91 sobre a empresa tomadora e sobre o segurado não implica a desconsideração da personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, a qual permanece produzindo todos os demais efeitos no mundo jurídico.

Irresignado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 1632/1735) em 13/06/2016, em face da decisão da qual foi cientificado em 23/05/2016, alegando, em síntese, que:

a) omissão da juntada de documentos imprescindíveis ao exercício do contraditório e da ampla defesa, garantias do devido processo legal ou, na eventualidade, a conversão do julgamento em diligência para que o Auditor Fiscal responsável os junte aos autos; e

a2) incompetência do Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil para desconsiderar a personalidade jurídica das contratadas dos apontadas pela fiscalização e reconhecer vínculo empregatício;

b) o cancelamento dos Autos de Infração em razão da:

b.1) inconstitucionalidade e ilegalidade do adicional FAP;

b.2) não identificação dos requisitos da relação de emprego para cada segurado-empregado, descumprindo legislação de regência e, por consequência, não descrevendo sequer minimamente o fato gerador;

b.3) utilização de critérios absurdos e presunções não previstas em lei para a caracterização dos elementos do vínculo empregatício de modo geral;

b.4) da legalidade das contratações firmadas entre a Recorrente e as pessoas jurídicas listadas nos Anexos I a IV do Primeiro Relatório Fiscal, com a inexistência de vínculo empregatício entre a Relatório e as pessoas físicas listadas nos Anexos I a IV do Primeiro Relatório Fiscal;

b.5) da ofensa ao art. 1º, IV; art. 5º, II, XII e XVII e art. 170, caput e parágrafo único da CF/88 e ao art. 44, II; art. 594; art. 610, §2º e art. 981 do Código Civil;

b.6) da ofensa ao art. 129 da Lei n. 11.196/05;

b.7) da inexistência de planejamento tributário pela Recorrente ou, pela eventualidade, compreendendo-se como ocorrido o planejamento, da impossibilidade de aplicação do art. 116 do CTN, por ausência de regulamentação legal;

b.8) da inaplicabilidade do método de apuração indireta da base de cálculo (arbitramento).

c) pela eventualidade, na hipótese de validação do lançamento, que se determine:

cl) a exclusão da base de cálculo dos pagamentos feitos a pessoas jurídicas cujos sócios ajuizaram reclamação trabalhista contra a Recorrente postulando vínculo empregatício (vide tópico II. 1.2.13); c2) nos casos em que mais de um sócio da mesma contratada tenha sido considerado empregado da Recorrente, que se divida o valor da Nota Fiscal igualmente entre os mesmos, excluindo, em qualquer caso (isto é, nos casos também em que só há um sócio por contratada) da base de cálculo os pagamentos relacionados a pessoas

físicas que não tenham recebido concomitantemente seguro de vida/acidentes e seguro saúde (vide tópico II. 1.2.3);

c3) a exclusão dos lançamentos em duplicidade remanescentes (vide tópico II. 1.2.12).

Do cancelamento da emissão de reclamação para fins penais. Requer o cancelamento da emissão de reclamação para fins penas tendo em vista a inexistência de fraude, dolo ou simulação.

É o relatório.

Voto Vencido

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Considerações Iniciais

Matéria submetida ao Poder Judiciário - Renúncia ao Contencioso Administrativo

De início, impende ressaltar que o presente processo tem os os mesmos elementos de prova do processo nº 15504.730950/2013-91. Ambos são decorrentes da mesma ação fiscal e, segundo a Fiscalização, só foram apartados em função do vertente possuir ação judicial questionando o adicional do FAP.

Como relatado, de acordo com a Fiscalização: houve decisão judicial, em caráter liminar, da 21ª Vara Federal, de 23-02-2010 que determinou ao fisco que se abstinhasse de exigir da impetrante a contribuição do SAT/RAT majorada pelo índice do FAP, garantindo seu direito de continuar recolhendo a exação com base nas alíquotas previstas no art. 22, II, da Lei n. 8212/91. Em 2406-2010 (fls. 666/671) o mesmo juízo, em sentença de mérito, manteve a decisão liminar até o julgamento final da lide. Dessa forma, informa que apurou o crédito previdenciário em separado da parcela do FAP que majorou o RAT em 2010, ficando o mesmo sobrestado, para fins de evitar a decadência do crédito tributário, até o trânsito em julgado do processo judicial. Os lançamentos citados referem-se tanto ao levantamento PJ que engloba os segurados empregados sócios das empresas interpostas, como da folha de pagamento normal da empresa - levantamento DF, informando que ambos encontram-se sub judice.

Como se vê, a matéria objeto deste processo administrativo é a mesma daquela constante da ação judicial ajuizada pela autuada.

Com efeito, nos termos do art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, é assegurado a todos o acesso ao Poder Judiciário para defesa de seus direitos, sendo que as decisões judiciais transitadas em julgado se revestem do caráter de definitividade e de imutabilidade, sendo, portanto, a ultima ratio na solução de conflitos.

Submetida determinada matéria à apreciação do Poder Judiciário, cuja decisão se reveste do caráter definitivo e imutável prevalecendo na ordem jurídica, qualquer outra discussão paralela mostra-se inoportuna e ineficiente, diante do fato de que prevalecerá a decisão judicial.

O tema não merece maiores digressões e já se encontra sumulado (Súmula CARF nº 1), com o seguinte teor:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Como se vê, cabe a apreciação por esse Tribunal Administrativo, da matéria diferenciada, que, no caso, são os questionamentos da recorrente quanto à inexistência de fato gerador para se apurar o FAP. Segundo o seu entendimento, os contratos celebrados com os prestadores de serviços estão sob a órbita do Direito Civil, não havendo que se falar em caracterização do vínculo empregatícios.

Passemos à análise das razões recursais, no que tange à matéria diferenciada da submetida ao crivo do Poder Judiciário.

Preliminarmente

Da alegada omissão da juntada de documentos imprescindíveis ao exercício do contraditório e da ampla defesa

A decisão de primeira instância valorou todas as manifestações efetuadas pela recorrente, quando cientificada do resultado das duas diligências determinadas pela DRJ Rio de Janeiro. Ainda que eventualmente alguns desses petítórios não tenham sido juntados aos presentes autos, as manifestações compõe o processo nº 10805.721660/2015-19, o qual se funda nos mesmos elementos de prova do vertente processo.

Assim, tem-se a certeza que todas as manifestações do sujeito passivo foram apreciadas pela decisão de piso e valoradas para a formação da convicção do julgador. Em sede recursal, a recorrente procedeu à juntada de cópias de suas manifestações, suprimindo qualquer omissão de ausência de documentos essenciais ao desfecho da presente lide.

Desse modo, não vislumbro qualquer prejuízo à defesa, restando afastada a arguição de nulidade por cerceamento ao direito de defesa.

Incompetência da Receita Federal do Brasil para desconsiderar a personalidade jurídica e reconhecer vínculo empregatício

De início, impende ressaltar que não houve desconsideração da personalidade jurídica das empresas que efetuaram contratos com a recorrente. A desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50, do Código Civil é de exclusiva competência do Poder Judiciário.

A autoriade fiscal efetuou a desconsideração do negócio jurídico que tinha uma aparência formal de ajuste contratual submetido às regras do Direito Civil, para caracterizar a relação de emprego, uma vez que se constataram presentes na realidade fática, os requisitos da pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.

Desse modo, agiu o Fisco, com base no parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

Ademais, a Fiscalização, é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do vínculo de emprego.

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que no § 2.º do art. 229 dispõe:

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.

(...)

Desse modo, resta demonstrada a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para reconhecer o vínculo de emprego para fins fiscais.

Do Mérito

Da Caracterização dos Segurados Empregados – Não aplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005

Como já abordado em sede de preliminar, que ora se confunde com o mérito, a autoridade fiscal tem o poder-dever caracterizar o segurado empregado para fins previdenciários, caso constate situação jurídica motivadora.

Após o advento da Lei nº 11.196/2005, que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a norma insculpida em seu art. 129, passou a ser comum a prática adotada pelas

empresas empregadoras de contratação de pessoas jurídicas, muitas das vezes com o objetivo de substituir a mão de obra assalariada, pensando estaream abalizadas por um dispositivo legal permissivo.

Todavia, a referida norma não foi inaugurada para precarizar as relações de trabalho. Muito pelo contrário, o objetivo foi regular situações em que verdadeiras pessoas jurídicas prestam serviços intelectuais em caráter personalíssimo, ou não, a um tomador de serviços, sem que se submetam ao poder diretivo desse.

Reza o art. 129, da Lei nº 11.196/2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no [art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#) - Código Civil.

Qualquer relação jurídica que se proteja sob o manto do dispositivo legal supra citado, mas que se revista das características de uma relação de emprego, deve ser rechaçada, para se adequar à realidade fática encontrada, devendo prevalecer o princípio da primazia da realidade, que encontra suas raízes no Direito do Trabalho, mas que se irradia para todo o direito, que é uno. A divisão em ramos do direito só se justifica para fins didáticos e acadêmicos.

Assim sendo, deparando-se a Fiscalização tributária com uma situação que constitua fato gerador da contribuição social previdenciária, tem o poder-dever, de acordo com o balizamento definido no art. 142, do CTN, de lançar o crédito tributário correspondente.

Deverá prevalecer a realidade da relação jurídica de emprego sobre a forma, a contratação de pessoas jurídicas para a realização de trabalhos intelectuais. No caso que se cuida, poucas vezes me deparei com um relatório fiscal, que se consubstancia na motivação do ato administrativo de lançamento, de tamanha completude, que esmiúça com riqueza de detalhes toda a situação fática encontrada e a tentativa do sujeito passivo de efetuar um planejamento tributário ilícito, objetivando não recolher os tributos devidos e reduzir e não adimplir com os direitos trabalhistas dos prestadores de serviços disfarçados de pessoa jurídica.

A Fiscalização, é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do vínculo de emprego.

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que no § 2.º do art. 229 dispõe:

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.

(...)

A autoridade fiscal apresenta robusto arcabouço probatório que converge para o reconhecimento dos sócios das pessoas jurídicas como segurado da Previdência Social na qualidade de segurado empregado. Vejamos alguns aspectos da narrativa fiscal que corrobora para essa conclusão:

Salienta que as empresas interpostas não estão expostas ao risco da atividade econômica, pois que suas despesas operacionais para checagem da elaboração dos projetos ou execução são custeadas pela empresa contratante ECM S.A. Os funcionários estão sujeitos ao cumprimento de prazos, normas e procedimentos da contratante. Explicita:

Todas as pessoas jurídicas interpostas, através das pessoas físicas/sócios que atuam efetivamente na prestação do serviço em 2009 e 2010 têm o benefício do seguro de vida. Uma quantidade significativa das pessoas jurídicas, também tem contabilizado em seu nome (com benefício da pessoa física - sócio - que presta o serviço) benefícios como plano de saúde e vale refeição. Além de a maioria ter suas despesas de telefone e viagens pagos pela empresa contratante, mesmo que não existindo previsão contratual.

Destaca, ainda, que todas as empresas/sócios recebem o benefício seguro de vida nos moldes contidos na Convenção Coletiva de Trabalho CCT - 2009/2010 - Cláusula Vigésima Sexta.

Expõe que quantidade significativa destes também recebem o benefício de assistência Médica, também previsto na Convenção, e que tais sócios prestam o serviço em caráter exclusivo, sem o concurso de empregados e com escritório nas dependências da contratante.

Demonstrou-se que vários sócios das empresas interpostas recebem vale refeição nos mesmos moldes da referida CCT.

Houve pagamento de contas telefônicas das empresas interpostas, ressaltando que as despesas dos benefícios relacionados não estão previstas nos contratos de prestação de serviço efetivados entre as partes, apesar de serem custeadas pela contratante.

Havia um contrato padrão uniforme.

Foi juntada aos autos relação de segurados empregados registrados na empresa que recebem remuneração como tal, declarados em GFIP e ao mesmo tempo agem como sócios de empresas que prestam serviços a ECM, recebendo, além dos salários, parcela da remuneração significativa mediante nota fiscal. Tais contratos estão assinados pelos mesmos segurados empregados - sócios.

Há Termo de Registro de Inspeção do Trabalho, de 2006 em que a Auditoria do Trabalho verificou que a empresa ECM foi intimada a registrar diversos empregados, que, segundo a fiscalização da DRT: “trabalhavam como Prestadores de Serviços - Pessoas Jurídicas”.

A autoridade fiscal assim expôs sua análise quanto aos pressupostos da relação de emprego observados na ação fiscal:

Não Eventualidade:

(...) “Todas as atividades dos sócios contratados mediante empresas interpostas são de profissionais vinculados ao objeto social da empresa ECM S.A . São Engenheiros, projetistas, arquitetos, desenhistas, entre outros. Durante toda fiscalização anterior realizada no período de 2008 e agora nos períodos de 2009 e 2010, praticamente TODOS os sócios das empresas interpostas, sem o concurso de empregado, com exclusividade, continuam a prestar o mesmo serviço a contratante, ou seja, elaboração de projetos de engenharia ” (...)

Pessoalidade:

- No período fiscalizado 2009 e 2010, o sócio ou os sócios das empresas interpostas, sem o concurso de empregados, com exclusividade na prestação do serviço à empresa ECM S.A , prestaram o serviço técnico para qual foram contratados, com garantia de seguro de vida, plano de assistência médica, vale refeição, todas verbas previstas na convenção coletiva do trabalho da categoria, além de pagamento de despesas efetuadas pelos sócios, tais como telefones e despesas de viagem conforme comprovamos anteriormente.

Remuneração:

Os anexos I, II, III, IV, comprovam os pagamentos mensais, mediante nota fiscal numerada, em sua maioria, as empresas interpostas, recebendo os valores da prestação do serviço, o sócio ou os sócios que prestam efetivamente o serviço, na qualidade de pessoa física, técnicos de áreas diversas de projetos de engenharia, que tem, inclusive, várias despesas pagas pelo empregador/contratante, como telefone e viagens para acompanhamento dos projetos por eles elaborados, sendo que estas despesas não estão previstas no contrato de prestação de serviço, com a PJ interposta.

Subordinação e Dependência:

(...)

Face à necessidade de interligação entre os profissionais é preciso que estejam em mesmo ambiente de trabalho, na maioria das vezes. Exatamente por este motivo que no Contrato de Empreitada Padrão, que a empresa firma com as pessoas físicas, mediante interposição de pessoa jurídica, estabelece na sua Cláusula Primeira - 1.3 que: “O objeto contratado poderá ser desenvolvido por profissionais (sócios/e ou empregados) da contratada em escritórios disponibilizados pela ECM em sua sede, mediante contrato de comodato, tácito ou escrito ”.

Em sua Cláusula 4.1 - “A contratada se obriga a executar o objeto contratado dentro dos prazos combinados, com boa qualidade e dentro dos padrões, normas, critérios e procedimentos da ECM”. (SUBORDINAÇÃO JURÍDICA)

Cláusula 8.1 - “Pelo presente instrumento, a contratada cede a ECM, em caráter irrevogável e irretratável, de forma total e exclusiva, pelo período máximo permitido na legislação vigente, os direitos patrimoniais de propriedade intelectual e autoria, relativamente a todo e qualquer produto material ou intelectual, resultante deste contrato...”

Cláusula 8.2 - “Todo e qualquer trabalho resultante do presente contrato será de propriedade exclusiva da ECM...”

O crédito lançado encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo de "Fundamentos Legais do Débito - FLD", com os períodos de vigência e as alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo do débito com os respectivos períodos de vigência estão discriminadas no relatório "DD -Discriminativo Do Débito". O Relatório de Lançamentos - RL, relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração com observações sobre sua natureza ou fonte documental.

Em razão do quadro probatório coligido, entendeu a autoridade autuante que a empresa fiscalizada contratou profissionais pessoas físicas por meio de PJ, sendo que estas emitiam ao final de cada mês notas fiscais de serviço para justificar o recebimento de remunerações daquelas, mascarando a verdadeira relação jurídica existente entre ambos, de um lado, profissionais pessoas físicas como empregados de fato e, de outro, a ECM S/A como empregador, dada a existência dos pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, definidos nos artigos 2º e 3º da CLT e, bem assim, no inciso I do art. 12 da Lei 8.212, de 1991, quais sejam: pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração.

E não poderia ser outra a solução adotada pela Fiscalização. Diante da vasta narração fática, evidenciaram-se presentes com robustez os requisitos da relação de emprego. É de clareza solar a ocorrência da **pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação**. Essa última, pode ser facilmente constatada através da cláusula contratual que assegura à recorrente, exclusividade sobre os direitos de autoria aplicados ou originados dos contratos celebrados com as supostas pessoas jurídicas.

Assim, diferentemente da decisão proferida por este CARF que decidiu processo semelhante com os fatos geradores de 2008, entende que restaram caracterizados à robustez os elementos caracterizadores da relação de emprego para fins previdenciários.

A concessão de planos de saúde e seguros de vida aos sócios das pessoas jurídicas são apenas dois dos vastos elementos que se prestam para formar a convicção do julgador nesse sentido.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já enfrentou caso análogo ao dos autos, como se infere do voto da eminente Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira,

proferido através do acórdão nº 9202-004.641 - 2a Turma da CSRF, cujos excertos relacionados ao tema transcrevemos abaixo:

Primeiramente, entendo que no procedimento em questão a AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a condição de vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu a caracterização de vínculo de emprego para efeitos previdenciários na empresa notificada, que encontrava-se, na verdade na condição de empregadora.

A Auditoria Fiscal, tendo inegavelmente a atribuição de aplicar a legislação previdenciária, é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do liame de emprego.

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que no § 2.º do art. 229 dispõe:

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.

(...)

Por outro lado, a constituição do crédito tributário sobre as parcelas pagas aos empregados é autorizada ao Fisco, conforme dispõe a Lei n.º 11.457/2007:

“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil:

I no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (...)

Assim, de pronto, afasto qualquer alegação de incompetência da autoridade fiscal para caracterização de vínculo, e que essa competência seria adstrita ao poder Judiciário.

Passo agora a identificar os pontos trazidos pelo contribuinte em seu recurso especial aos quais deu-se seguimento ao recurso.

Item (a): art. 12, I da Lei nº 8.212/91 e dos requisitos para a configuração do segurado-empregado (existência de processos

trabalhista no bojo do qual foi reconhecida a inexistência de vínculo empregatício entre as mesmas partes do presente caso.

Conforme descrito acima, entendo encontrar-se dentro da competência da autoridade fiscal a caracterização de vínculo de emprego para efeitos previdenciários, desde que devidamente demonstrado por meio dos elementos identificados durante a fiscalização que esclarecem como se dava efetivamente a contratação dos serviços.

Note-se que um dos princípios norteadores do direito quanto a formação de vínculo de emprego é o da "primazia da realidade", ou seja, atribui-se maior relevância a realizados dos fatos, ou como no caso concreto, como se dava a prestação de serviço do que os contratos formalmente apresentados.

Contudo, ao contrário do argumentado, a improcedência de reclamações trabalhistas não afasta o vínculo configurado para efeito previdenciários, tendo em vista a autonomia da autoridade fiscal, prevista na legislação. Da leitura do dispositivo normativo descrito acima, não se identifica o condicionamento da formação dos vínculos de emprego à existência de reclamações trabalhistas procedentes,. No presente caso, a utilização indevida de contratação de pessoas jurídicas foi também suscitada pela autoridade fiscal do ministério do trabalho, que inclusive comunicou a situação à Receita Federal, ensejando o presente lançamento.

Quanto a impossibilidade de formação de vínculo por força do disposto na lei 11.196/05, entendo que razão não assiste ao recorrente.

A suposta incompatibilidade entre o § 2.º do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 pode ser resolvida mediante interpretação sistemática das normas aplicáveis à espécie. Eis o dispositivo:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

Dos termos legais acima, percebe-se que o dispositivo é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que esse serviço deva ser obrigatoriamente prestado pelo sócio ou qualquer empregado e independentemente de haver designação de obrigações aos trabalhadores.

Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis:

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

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. Vejamos trecho do relatório fiscal:

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Um argumento que nos parece muito válido para cancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego travestido de avença entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:

“Razões do veto O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista

*definitiva não atende ao princípio da razoabilidade ”
(grifamos)*

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho corrobora o entendimento de que o artigo 129 da Lei 11.196/2005 não teve o condão de legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, ficando a salvo a relação de emprego.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA.

1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE PEJOTIZAÇÃO (LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em conseqüência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de pejotização. Em qualquer desses casos além de outros, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural.

2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATÓRIA. MANUTENÇÃO. É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente

tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT).

Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR 63935.2010.5.02.0083, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/06/2013, 3ª Turma, Data de Publicação: 21/06/2013)(grifamos)

Há um outro precedente também do TST que não poderíamos deixar de citar, posto que vem bem nessa linha de entendimento de que a norma do art. 129 da Lei 11.196/05 não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas. Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTELATÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88).

MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art.

1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine;

Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º,

I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconômico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos

incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se antepõem ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurandose o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido.

(AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3ª Turma,

Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88).

MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art.

1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine;

Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º,

I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconômico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se anteponham ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurandose o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido.

(AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3ª Turma,

Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei nº 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS,

não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como escudo para proteger situações de clara afronta aos princípios dos Direitos Previdenciário e Trabalhista.

Na situação posta em julgamento não existe dúvida quanto à verdadeira relação jurídica dos sócios das pessoas jurídicas contratadas para atingir os objetivos sociais da empresa, que exerciam a atividade fim da recorrente, com personalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, requisitos da relação de emprego que restaram sobejamente comprovado nos autos.

Merece ser refutada, também, a alegação recursal de que a autoridade fiscal deveria ter configurado o vínculo de forma individualizada para cada segurado. Não há essa obrigatoriedade na legislação. Se todos os contratos eram semelhantes e decorriam da mesma situação jurídica; sendo uma praxe da empresa contratar empregados com a roupagem de prestação de serviços por intermédio de pessoas jurídicas, não há óbice para que todas as notas fiscais sejam somadas para compor a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária.

Destaque-se, contudo, que todos os segurados caracterizados como empregados e os respectivos valores recebidos constam de planilhas anexas ao Auto de Infração.

Desse modo, não procedem as alegações recursais.

Da inconstitucionalidade e ilegalidade do adicional FAP

A recorrente em longo arrazoado sustenta a inconstitucionalidade do adicional do Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

Quanto a estes argumentos, cabe destacar, de pronto, que este não é o foro adequado para discussão nesse sentido, seja pelo que dispõe o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, seja pelo que dispõe a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Repita-se o que dito no início, esta questão foi submetida ao Poder Judiciário, o que importa renúncia à via administrativa.

Da Aferição Indireta

Infere-se dos elementos constantes dos autos que não houve uma aferição indireta propriamente dita. Houve sim, uma caracterização de sócios das pessoas jurídicas formando um liame jurídico diretamente com a recorrente na condição de segurados empregados.

A base de cálculo foi aferida diretamente, posto que ela é coincidente com o valor das notas fiscais das pessoas jurídicas interpostas que prestavam serviços sob a roupagem de uma relação jurídica de direito civil.

Da Redução da Base de Cálculo

Cumprе ressaltar que a decisão de piso já reduziu o valor da base de cálculo e, consequentemente, o valor do crédito tributário lançado. Todavia, em suas razões recursais o sujeito passivo requer uma redução em maior extensão, nos seguintes termos:

Contratada	Comp.	Descrição do Equívoco	Referência nos Autos Eletrônicos
TECSAI TECN. SIST. DE AUTOMOAÇÃO IND. LTDA	abr/09	NF 225, no valor de R\$ 8.054,28, lançada em duplicidade	Planilha de fls. 1085-1180, p. 16 Planilha de fls. 1181-1274, p. 42
DHEMARCAS LTDA	jun/09	NF 168, no valor de R\$ 3.038,00, lançada em duplicidade	Planilha de fls. 1035-1180, p. 11 Planilha de fls. 1181-1274, p. 42
PFB AUTOMAÇÃO E CONTROLE INDUSTRIAL LTDA	set/09	NF 57, no valor de R\$ 24.524,23, lançada em duplicidade	Planilha de fls. 1085-1180, p. 35 Planilha de fls. 1131-1274, p. 34
TREVISANI VIEIRA VALADARES LTDA	set/09	NF 209, no valor de R\$ 7.030,03, lançada em duplicidade	Planilha de fls. 1085-1180, p. 36 Planilha de fls. 1181-1274, pp. 42-43
SIMETRIA DESENHOS TECNICOS LTDA	jan/10	NF 63, no valor de R\$ 5.356,56, lançada em duplicidade	Planilha de fls. 1275-1310, p. 03 Planilha de fls. 1.311-1346, p. 30
ZMS PROJETOS LTDA	jun/10	NF 72, no valor de R\$ 4.935,36, lançada em duplicidade	Planilha de fls. 1275-1310, p. 17 Planilha de fls. 1.311-1346, p. 35
GEDRAKIS ASSESSORIA EM PROJETOS LTDA	set/10	NF 51, no valor de 4.853,84, lançada em duplicidade	Planilha de fls. 1275-1310, p. 24 Planilha de fls. 1.311-1346, p. 13
LINDENBERG & CORREA LTDA	set/10	NF 176, no valor de R\$ 10.757,00, lançada em duplicidade	Planilha de fls. 1275-1310, p. 25 Planilha de fls. 1.311-1346, p. 18

Analisando as questões ventiladas de duplicidade da base de cálculo, resultando em lançamento maior que o devido, não verificamos a duplicidade alegada pelo sujeito passivo, além da redução já verificada pela Fiscalização e já considerada pela decisão de piso.

Das Ações Trabalhistas

Pleiteia o sujeito passivo que sejam excluídos do presente lançamento os segurados cuja relação de emprego não fora reconhecida pela Justiça do Trabalho. Contudo, cumpre ressaltar que essa instância administrativa não se vincula às decisões tomadas no âmbito da Justiça do Trabalho, que se limitam a pôr termo a um conflito de interesse privado, enquanto que este Tribunal Administrativo está julgando em sede de recurso o processo administrativo fiscal. Não há vinculação entre a esfera privada (relação trabalhista) e o lançamento do crédito tributário (relação jurídico-tributária).

Assim, não obstante pudesse o julgador administrativo formar o seu convencimento balizado em questões tratadas na querela trabalhista, não há obrigatoriedade de seguir os julgados trabalhistas, sendo certo que pode o Fisco caracterizar a relação de emprego para fins fiscais, ainda que a Justiça do Trabalho tenha declarado a inexistência do vínculo empregatício.

Dessa forma, não há como ser atendido o pleito recursal.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Em relação à alegação da recorrente em relação à Representação Fiscal para Fins Penais, tem aplicabilidade ao caso a Súmula Vinculante nº 28, *verbis*:

Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Destarte, deixamos de apreciar as alegações recursais no que pertine à Representação Fiscal para Fins Penais.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado

Em que pesem os argumentos e logicidade do voto do ilustre Conselheiro Relator, ousou dele discordar nos pontos abaixo explicitados.

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

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

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

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de

autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às

peças jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002- Código Civil."

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez que tanto numa como em outra, a habitualidade, ou ausência desta, podem estar presentes. Nesse ponto é necessário recordar que nas relações comerciais também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.

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

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

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

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

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

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

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

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante

de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

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

Observo que não soube a Autoridade Lançadora comprovar a subordinação por meio da verificação da inserção na estrutura organizacional do sujeito passivo de todos os prestadores de serviço por meio de pessoas jurídicas.

Não há nos autos prova cabal de tal controle dos fluxos de trabalho pela Recorrente.

Ressalto, com tintas fortes, que mero controle do produto da prestação de serviços, de seu resultado final, não torna a prestadora de serviços subordinada, do ponto de vista trabalhista, à Contratante.

Como dito acima, mero controle contratual não indica a subordinação do contrato de trabalho e sim um direito do contratante de verificar se o objeto da prestação de serviços avençada foi cumprido de acordo com os padrões ajustados. Isso, reafirmo com o perdão pela repetição, é insito ao contrato de prestação de serviços.

Como ensina Silvio de Salvo Venosa (*Direito Civil, III, Contratos em Espécie*, 14ª ed., Ed. Atlas, pg.231), ao tratar do objeto e do alcance da prestação de serviços:

"O objeto desse contrato é uma obrigação de fazer, uma conduta, tanto material, como intelectual. A lei não faz distinção quanto à natureza do serviço. Se o prestador não foi contratado para certo e determinado trabalho, entende-se que sua obrigação diz respeito a todo e qualquer serviço compatível com suas forças e condições, daí então os chamados serviços gerais nos usos trabalhistas (art. 601). Não pode o dono do serviço exigir do prestador que faça o que o seu físico ou seu intelecto não suporta. Por outro lado, não pode também o prestador de serviços recusar-se a desempenhar atividade para o qual foi contratado e que era de sua ciência. Importa que fiquem bem claros os serviços contratados." (destaquei)

Reproduzo trechos fundantes da imputação fiscal sobre a subordinação, segundo o claro e fiel relatório apresentado no voto, que explicitam as razões da autoridade lançadora sobre o tema:

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

"Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviço de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste (grifo nosso) e mediante salário. Parágrafo único. Não

haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição do trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual”.

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

- Quem conhece um projeto de Engenharia sabe que várias áreas da engenharia trabalham em conjunto: Civil, mecânica, elétrica, eletrônica, projetistas, desenhistas e muitas vezes arquitetos. Precisa que haja sincronia entre estas áreas, para que se possa cumprir o cronograma físico do projeto. Acompanhar o desenvolvimento do projeto no campo (local que se desenvolve) fazendo os ajustes necessários. As áreas técnicas supracitadas precisam estar dentro do cronograma do projeto, cada qual em seu setor. Logicamente para que isso ocorra é preciso coordenação, supervisão de quem contratou os profissionais (subordinação jurídica), no intuito de disponibilizar o trabalho final ao contratante maior, ou seja, por exemplo, uma Mineradora.

- A empresa ECM S.A desenvolve projetos para grandes empresas, tais como: Cia Vale do Rio Doce, Mineração Corumbaense, MMX Mineração S.A, Samarco Mineração, entre outras.

- Face à necessidade de interligação entre os profissionais é preciso que estejam em mesmo ambiente de trabalho, na maioria das vezes. Exatamente por este motivo que no Contrato de Empreitada PADRÃO, que a empresa firma com as pessoas físicas, mediante interposição de pessoa jurídica, estabelece na sua Cláusula

Primeira – 1.3 que: “O objeto contratado poderá ser desenvolvido por profissionais (sócios/e ou empregados) da contratada em escritórios disponibilizados pela ECM em sua sede, mediante contrato de comodato, tácito ou escrito”.

Em sua Cláusula 4.1 – “A contratada se obriga a executar o objeto contratado dentro dos prazos combinados, com boa qualidade e dentro dos padrões, normas, critérios e procedimentos da ECM”. (SUBORDINAÇÃO JURÍDICA)

Cláusula 8.1 – “Pelo presente instrumento, a contratada cede a ECM, em caráter irrevogável e irretratável, de forma total e exclusiva, pelo período máximo permitido na legislação vigente, os direitos patrimoniais de propriedade intelectual e autoria, relativamente a todo e qualquer produto material ou intelectual, resultante deste contrato, ...”

Verifico a inexistência de prova cabal da subordinação necessária para a caracterização da relação de emprego, verdadeiro óbice à contratação de pessoa jurídica para a prestação pessoal de serviços.

O que há é a explicitação das responsabilidades dos prestadores de serviços, das obrigações destes na execução da tarefa, de qual o resultado a ser obtido.

Porém é possível, como fez o Fisco, antever características da relação de emprego, de algum nível de subordinação estrutural. Necessário considerar as provas indiciárias de tal situação.

Em que pese inexistir uma situação patente da relação de emprego, observo situações múltiplas onde há tais características, por exemplo, quando da concessão de típicos benefícios trabalhistas, muitos dos quais constantes de acordos e convenções coletivas firmados pela empresa ou sindicato que a representa.

Não se pode olvidar que a comprovação indiciária é suficiente quando o fato a ser provado se demonstra perfeitamente caracterizado pela inferência de várias situações típicas, e cujo conjunto, cuja reunião explicitada, firma e afirma a existência do fato a ser comprovado.

É o ocorre no caso em concreto e que me convence da existência de alguns vínculos de emprego dentre os apontados pelo Fisco.

Explico melhor minhas razões de decidir, o convencimento que obtenho pelas provas dos autos.

Há no caso em apreço a comprovação de contratos de prestação de serviços pessoais. Tais obrigações de fazer, quando presentes os requisitos da relação de emprego - em especial da subordinação - por expressa determinação da CLT devem se submeter aos ditames aplicáveis às relações típicas do contrato de trabalho, do contrato de emprego.

Vejo comprovadas a pessoalidade, a onerosidade, a habitualidade e a subordinação em alguns casos. Tais casos são aqueles em que o Fisco demonstra o pagamento de valores, a entrega de bens, a oferta de benefícios que normalmente são realizados pelo empregador a seus empregados.

Não é usual o reembolso de despesas incorridas quando uma pessoa jurídica presta serviço a outra. Também não o é a oferta de seguro de uma pessoa jurídica para o sócio de outra pessoa ficta quando esta presta serviço àquela. Muito mais raro ainda, para não dizer inexistente, que uma pessoa jurídica providencie, pague, ou facilite que os sócios de sua prestadora de serviços obtenha plano de assistência médica.

Tais situações demonstram, ao menos indiciariamente, que os sócios dessas prestadoras de serviço estão inseridos no modelo organizacional da contratante, fazendo parte de sua estrutura produtiva e prestando serviços dentro desse modelo de organização e administração dos meios de produção da empresa contratante.

Assim, os sócios dessas prestadoras de serviços que obtêm tais vantagens tais benesses, são subordinados ao contratante que do serviços deles dispõem de maneira pessoal, onerosa, habitual e subordinada

É o que verifico no caso concreto. A caracterização, mesmo que indiciária, da relação de emprego nos casos mencionados.

Assim, para que reste claro a base de cálculo do lançamento tributário, determino a exclusão dos valores referentes às notas fiscais emitidas pelas empresas cujos sócios não receberam ao menos um dos dois benefícios mais comuns aos empregados: o seguro de vida e a assistência médica.

Por óbvio que as pessoas jurídicas cujos sócios propuseram reclamações trabalhistas que resultaram em sentença em que não houve o reconhecimento, pelo Juiz do Trabalho, da relação de emprego, devem ser excluídas do lançamento, posto que houve a declaração pela autoridade competente da inexistência do fato jurídico transformado em fato gerador, pela lei tributária.

Como dito acima, são somente esses os motivos de minha divergência com o nobre Relator, acompanhando seu voto em todos os demais aspectos.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por dar provimento parcial ao recurso para retirar do lançamento os valores relativos às prestadoras de serviços cujos sócios não receberam ao menos um entre os benefícios assistência médica e seguro de vida; e também daqueles prestadores de serviços cujos sócios propuseram reclamação trabalhista e não tiveram seu vínculo reconhecido pela Justiça do Trabalho, órgão competente para declarar a existência de relação de emprego.

Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado