



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.000574/2009-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.173 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrente K2 CONSULTORIA EM INFORMATICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.

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

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Gustavo Faber de Azevedo e Miriam Denise Xavier (presidente) que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto e Miriam Denise Xavier.

Relatório

K2 CONSULTORIA EM INFORMATICA LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 14ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, Acórdão nº 12-31.884/2010, às e-fls. 149/161, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, que julgou procedente o lançamentos fiscal, referente às contribuições sociais correspondentes a parte da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa (GILRAT), em relação ao período de 01/2004 a 12/2004, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 19/26, consubstanciados no DEBCAD nº 37.212.210-8.

Segundo consta do relatório fiscal, empresa opera no ramo de prestação de serviços em informática e não possuía empregados registrados durante o período fiscalizado, tendo celebrado diversos contratos com empresas do mesmo ramo com as mesmas cláusulas (contrato de adesão). Entendeu a fiscalização que tais contratos não se revestiriam das características de prestação de serviço, mas sim de verdadeiro vínculo empregatício, levando à caracterização dos trabalhadores como segurados empregados.

Destaca (item 4.3.2) cláusula recorrente dos contratos firmados que considera instituir verdadeira subordinação jurídica. Menciona o pagamento mensal aos contratados ao longo do período, entendendo, deste modo, pela não-eventualidade dos serviços e igualmente pela onerosidade.

Discorre sobre fundamentação legal para a desconsideração dos contratos como mera prestação de serviço empresarial e caracterização como vínculo empregatício nos itens 4.3.5 e 4.16, incluindo as disposições legislativas para a consideração dos fatos geradores nos itens 5.1, 5.2, 5.3 e 5.4 do relatório fiscal.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a procedência do seu pedido.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **reconhecendo a decadência até a competência 09/2004**, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 734/750, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso:

(...)

10. Inicialmente, argui a decadência de quase todo o período objeto do levantamento com base na inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91 e a necessidade de aplicação do CTN em seu art. 173, juntando jurisprudência a respeito da matéria. *In verbis*, pleiteia: "... a administração fazendária decaiu o direito de reivindicar da Suplicante qualquer crédito previdenciário, no período de janeiro a novembro de 2004, dado o transcurso do lapso decadencial, cabendo extinguir o processo, a luz da regra constante do art. 173 do Código Tributário Nacional."

11. Em seguida, afirma ter ocorrido nulidade do processo por cerceamento de defesa. Neste segmento:

11.1. Entende necessário homenagear o Princípio da Legalidade Tributária, devendo ficar claro os motivos que dão origem ao lançamento.

11.2. Reclama que a autuação apresenta uma série de números, nomes e valores que tomam absolutamente incomprensíveis a sua origem e seu fato gerador, que deveria constar do relatório fiscal.

11.3. Aponta violação ao devido processo legal.

11.4. Acredita que a autuação deveria ter feito completa e pormenorizada descrição da suposta infração cometida, individualizando as obrigações legais que não foram cumpridas, e, ainda, como pôde comprovar que as pessoas indicadas em relatório poderiam ser considerados "sócios-administradores" do rol de empresas listadas.

12. No segmento que denomina "0 Direito", a impugnante insurge-se contra a caracterização de sócios administradores das empresas contratadas como segurados empregados:

12.1. Ressalta que é hábito no seu ramo de atividades, em determinadas ocasiões, a empresa ver-se na contingência de utilizar serviços de empresas especializadas no segmento da informática para elaboração e adaptação de programas especiais, dentre outras funções.

12.2. Afirma que ficou assentado na jurisprudência, tanto do TRF quanto do CRPS, que a fiscalização previdenciária não tem competência para decidir em quais hipóteses se materializa ou não a relação de emprego. Assim, enquanto o Judiciário Trabalhista não decidir que existe a relação de emprego entre a autuada e os supostos sócios-administradores, não pode a fiscalização previdenciária exigir pagamento de qualquer contribuição com base nessa eventual prestação de serviços.

12.3. No que tange à relação de emprego, defende que não pode ser considerado empregado aquele que a qualquer tempo e a livre e exclusivo critério da autuada pode ser substituído por outros especialistas da empresa contratada. Que a possibilidade de substituição é a maior prova da impessoalidade da relação contratual.

(...)

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A recorrente arguiu, em preliminar, a nulidade do lançamento, por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, sob a argumentação da existência de números e valores incompreensíveis no lançamento, o que o impediu a análise e limitou o exercício da defesa.

Em que pesem as substanciais razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Discriminativo Analítico

de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito (**inexistência de vínculo empregatício**), mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Neste diapasão, afasto a preliminar pleiteada.

MÉRITO

"PEJOTIZAÇÃO" - CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS

Consoante relatado alhures, a presente autuação decorre da desconsideração, pela Autoridade Fiscal, da contratação entabulada pela Recorrente da prestação de serviços de informática por meio de pessoas jurídicas, a chamada pejotização, em razão dos fatos elencados.

Questão central na solução do presente litígio repousa na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados sob a roupagem de pessoas jurídicas ou da utilização de pessoas jurídicas para complementação da remuneração de empregados, segundo relato pela autoridade autuante:

4.3.5 As partes não podem acordar, por meio de contrato de prestação de serviços, que estes foram prestados sem os elementos da relação empregatícia, desconsiderando a real condição de segurado obrigatório da previdência social. Cabe, assim, a Receita Federal

do Brasil, na ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, desconsiderar o negócio jurídico e enquadrar o sócio da empresa prestadora de serviços, como segurado empregado da empresa sob fiscalização, com base no art. 12, I, "a", c/c art. 33, caput, e art. 37, caput, ambos da Lei. 8.212/91 c/c o art. 229, parágrafo 2º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto no. 3.048/99.

(...)

5.3 Sendo assim, havendo, uma situação fático-jurídica em que se utiliza o contrato entre duas pessoas jurídicas para obscurecer a relação empregatícia e a natureza da remuneração creditada aos verdadeiros empregados, deve prevalecer a situação real de ocorrência de fatos geradores da contribuição previdenciária.

5.4 Neste diapasão, é de se afirmar que todos os valores pagos pela empresa contratante as empresas contratadas devem ser considerados remuneração, e por conseguinte base de cálculo da contribuição previdenciária.

Por sua vez a recorrente, em síntese, sustenta a insubsistência do Auto de Infração, já que o lançamento foi realizado com base em mera presunção, sem elementos de provas capazes de demonstrar, de forma cabal, a existência de relação de emprego.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários:

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 esse mister ofende a ordem jurídica.

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

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

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

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da personalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviço 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 despidiessa a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

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

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

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

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

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável às 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, cedeo 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.** (grifei)

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.

No mesmo sentido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impõe ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

Art. 229.

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social, constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “ [...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os pressupostos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO–DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário.

EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, que assim estabelece:

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

I – como empregado:

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

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas jurídicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste

serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Entretanto, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, pessoalidade e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, **com discriminação clara e precisa** dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (g.n.)

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por desconconsideração 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 desconconsideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder à caracterização dos prestadores de serviços (sócios das pessoas jurídicas desconconsideradas) como segurados empregados da autuada, **não** foi muito feliz em sua empreitada, **não** demonstrou e **nem** comprovou, no entendimento deste Conselheiro, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima elencados, **especialmente a subordinação**, consoante se positiva do Relatório Fiscal da Autuação, de onde peço vênia para transcrever excerto de maneira a elucidar a questão:

(...)

4.2 A empresa tem como objeto a prestação de serviços de informática, consultoria, assessoria, planejamento, representação e desenvolvimento de softwares e celebra com empresas do mesmo ramo contratos de prestação de serviços cujas cláusulas são as mesmas.

4.3 Em verdade o contrato da empresa fiscalizada com as contratadas não se reveste de contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas e sim um verdadeiro vínculo empregatício, desse modo, as contratadas devem ser consideradas como segurados empregados, vejamos o seguintes fatos. ' 4.3.1 O artigo 12, inciso I da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991, publicada no DOU de 25/07/91 estipula que são empregados aqueles que prestam serviço de natureza urbana, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração;

4.3.2 O contrato, que na verdade, trata-se de um contrato de adesão, estipula que ..."**Fica facultada a K2, a qualquer tempo e sem ônus, ainda que Iniciada a execução dos**

SERVIÇOS por eia solicitados e aprovados, suspender a respectiva execução ou solicitar a substituição do PROFISSIONAL indicado pela CONTRATADA. Nesta hipótese, somente será devida à CONTRATADA o valor correspondente às horas efetivamente trabalhadas, não sendo devida qualquer remuneração relativamente às horas estimadas quando da solicitação dos SERVIÇOS" ... (grifo nosso). A seguinte cláusula se caracteriza na verdade numa subordinação jurídica, onde o poder potestativo de substituir o profissional da dita contratada pertence a contratante.

4.3.3 Pelos valores pagos mensalmente pela contratante às contratadas se verifica outra característica da relação empregatícia, ou seja, a não-eventualidade.

4.3.4 A terceira característica da legislação previdenciária para se considerar segurado empregado obrigatório da Previdência Social é a prestação de serviço remunerada que se consubstancia pelos pagamentos feitos pela contratante à contratada.

(destaques originais)

De início, é necessário observar que a pessoalidade não é relevante na 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, mas nem por isso, esta desobrigado a autoridade lançadora de trazer a baila tal requisito e, como visto no excerto encimado, sequer faz menção. Em outras palavras, sequer a pessoalidade foi comprovada. Digo mais, a própria motivação do Auditor é incompatível com a pessoalidade, conforme veremos mais abaixo.

Ademais, no caso concreto, as empresas que prestaram serviços a Recorrente têm agendas dinâmicas, sendo elas próprias responsáveis pela definição de sua disponibilidade (datas e horários) para exercerem as atividades contratadas, não se sujeitando a controle de jornada de seus integrantes, conforme depreende das escalas às e-fls. 9.046/9.066.

A meu ver, a razão encimada já é suficiente para afastar o lançamento, No entanto, por amor ao debate, seguimos a análise.

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.

Nesse ponto é imperioso manifestar ter o STF considerado lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho nas atividades fins (tema 725 da repercussão geral). Caindo por terra a acusação fiscal quanto este tópico.

Já 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 nodal 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 presente 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 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.

Vejam os a imputação fiscal no tocante ao tema, preliminarmente, resalto que não houve, por parte da autoridade lançadora, esforço em construção teórica sobre a questão da subordinação (caracterização empregatícia como um todo, melhor dizendo). Em que pese ser indispensável tal tarefa em relatório fiscal posto que tal peça processual tem função precípua de esclarecer os fatos e documentos analisados e os motivos do lançamento o Auditor Fiscal notificante apenas colaciona trecho do contrato de prestação de serviço, vejamos:

4.3.2 O contrato, que na verdade, trata-se de um contrato de adesão, estipula que ..."**Fica facultada a K2, a qualquer tempo e sem ônus, ainda que Iniciada a execução dos SERVIÇOS por eia solicitados e aprovados, suspender a respectiva execução ou solicitar a substituição do PROFISSIONAL indicado pela CONTRATADA. Nesta hipótese, somente será devida à CONTRATADA o valor correspondente às horas efetivamente trabalhadas, não sendo devida qualquer remuneração relativamente às horas estimadas quando da solicitação dos SERVIÇOS**" ... (grifo nosso). A seguinte cláusula se caracteriza na verdade numa subordinação jurídica, onde o poder potestativo de substituir o profissional da dita contratada pertence a contratante.

(grifo original)

Cediço que não cabe ao Fisco presumir a ilicitude da conduta do contribuinte, tampouco emitir opinião sobre a legislação vigente. É seu dever, ao reverso,

aplicar a lei tributária, agindo no sentido da desconstituição dos negócios jurídicos eivados de vício, como, por exemplo, nos casos de fraude ou simulação

Inegável que, na visão do Fisco, o trecho do contrato constante do excerto encimado são suficientes para a comprovação da relação de emprego entre aqueles trabalhadores que prestam serviços às pessoas jurídicas contratadas, seja como sócios, seja como empregados.

Não obstante todo o exposto, não encontro no Auto de Infração nenhuma prova da alegações fiscais. Inúmeros contratos, nenhuma prova, ou indício desta, que demonstre as alegações de vício de consentimento, pessoalidade ou ainda a necessária comprovação, mesmo que indiciária, da subordinação alegada.

Nenhuma prova das alegações fiscais. Nenhuma comprovação nem por amostragem de que uma pessoa física, aquele ser individualmente considerado, prestou serviço pessoal para o tomador, por intermédio de pessoa jurídica.

Nenhuma comprovação, mesmo que indiciária, de que fulano de tal estava subordinado, hierarquicamente ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços.

Ora, mera análise de contrato, embasada em percepção da autoridade fiscal, fundada em frase de efeito e imputações de vícios de consentimento e de ilicitudes várias, não tem o condão de comprovação da fraude, ou simulação previstas no artigo 9º da CLT que ensejam a aplicação das normas trabalhistas ao caso concreto.

Inúmeras são as situações de simulação constatadas pela fiscalização onde usualmente depara-se com o seguinte perfil: empresas localizadas no mesmo endereço Físico; há parentesco entre os sócios das mesmas, têm o mesmo objeto social; recepção única de acesso para todas e sem distinção interna de leiaute e processo operacional; antigos empregados que são dispensados que passam a figurar como sócios ou empregados da terceirizada; atividades financeiras e operacionais das empresas com aval da contratante; faturamento oriundo exclusivamente em razão de um único contrato; exclusividade, confusão patrimonial, administração de pessoal única, transferência para as contratadas de quase a totalidade de seus funcionários; pulverização do processo produtivo; falta de patrimônio suficiente para garantir suas obrigações tributárias e trabalhistas e contabilidade feita pelo mesmo profissional etc.

No caso, em se tratando de lançamento que demanda sua sustentação na riqueza de descrição de detalhes simulatórios, demonstrativos da utilização de artifícios indiretos objetivando benefícios, cabe à fiscalização primar pela apresentação de elementos robustos de confirmação da situação presenciada. Todavia, diante do que foi narrado no relatório fiscal, tenho que, no caso, não se caracterizou, de maneira suficiente, a simulação.

Em que pese à atuação fiscal, entendo, no presente caso, que faltou a comprovação pela fiscalização de elementos imprescindíveis à caracterização da simulação, bem com o vínculo empregatício, haja vista não constar qualquer referência à exclusividade na contratação, depoimento dos prestadores, falta de autonomia administrativa e financeira, ligação funcional anterior dos sócios ou empregados das contratadas com a autuada, enfim, maiores detalhes que corroborem com as suspeitas de planejamento tributário irregular.

Não há subordinação que seja ínsita a um tomador de serviços que, por previsão contratual, tenha o poder de substituir o profissional da contratada.

Ora, s.m.j., não pode ser considerado empregado àquele que, a qualquer tempo e a livre critério da autuada, possa ser substituído por outro.

Não se pode emprestar presunção de veracidade a alegações que pretendem imputar relação de emprego com base apenas em contrato.

Mais a mais, cabe ao fiscal autuante, a partir dos elementos disponibilizados a ele no decorrer da ação fiscal, motivar e comprovar a existência dos pressupostos da relação empregatícia entre os prestadores de serviços e a contratante e não apenas presumir com base nos contratos.

Como se observa das constatações encimadas, a autoridade lançadora **não** se desincumbiu do ônus de comprovar os requisitos da relação laboral entre os funcionários e/ou sócios das empresas prestadoras de serviços com a contratante, ora autuada, na forma que a legislação de regência exige, mais precisamente o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social, impossibilitando a manutenção do feito.

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar à preliminar e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira