ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10600.720029/2013-29

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

Processo nº	10600.720029/2013-29
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-003.664 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	06 de junho de 2017
Matéria	Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente	SNC-LAVALIN PROJETOS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

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 de voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos as ações judiciais e para afastar a qualificadora da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra (Relator), Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro. 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 Florianópolis (Acórdão nº 07-35.432 - 6a Turma da DRJ/FNS) que julgou improcedente a impugnação ofertada para desconstituir o lançamento tributário formalizado.

O presente processo versa acerca de Autos de Infração (fls. 2 a 13) lavrados contra a contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário nos valores de R$ 27.097.994,56 (DEBCAD 51.032.620-0) e de R$ 7.484.208,00 (DEBCAD 51.032.621-8), valores esses já acrescidos de multa de ofício proporcional a 150% do valor da contribuição não declarada em GFIP e não recolhida, além de juros moratórios, relativamente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2009.

Segundo descreve a autoridade autuante no Relatório Fiscal (fls. 17 a 77), os lançamentos das contribuições sociais cumuladas com os mencionados consectários legais referem-se, mais precisamente, ao seguinte:

a) DEBCAD 51.032.620-0: Contribuições devidas ao INSS, destinadas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa (patronal), considerando como base de cálculo as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados; e a contribuição correspondente ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT).

b) DEBCAD 51.032.621-8: Contribuições sociais devidas ao INSS, destinadas a outras entidades e fundos (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), contribuições essas que foram apuradas utilizando como base de cálculo as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados.

Relata a fiscalização que, a partir de cruzamentos de informações extraídas inicialmente dos bancos de dados da RFB, apurou-se que a MINERCONSULT, nos anos calendários de 2008 e 2009, mantinha em seus quadros técnicos centenas de trabalhadores laborando na fiscalizada com todas as características e pressupostos fáticos habitualmente

existentes nas relações entre empregadores e segurados empregados, embora acobertados sob o manto de contratações celebradas entre pessoas jurídicas (PJ).

Esclarece a autoridade autuante que os contratos de prestação de serviços celebrados pela contribuinte com as aludidas pessoa jurídicas apresentam poucas variações e cláusulas praticamente iguais, diferenciando-se basicamente quanto à cláusula que determina o valor das remunerações, sendo que tais contratos têm por objeto, dentre outros, a prestação dos serviços seguintes:

Serviços de Engenharia;

Serviços Técnicos de Engenharia;

Serviços de Elaboração de Projetos para Trabalhos de Engenharia a serem executados por Profissional da Categoria Projetista;

Serviços Técnicos de Inspeção Civil;
Serviços de Inspeção de Equipamentos;
Serviços de Inspeção de Qualidade;
Serviços de Coordenação de Inspeção;
Serviços de Administração de Contratos;
Serviços de Gerenciamento de Planejamento;
Serviços de Assessoria, Consultoria, Desenvolvimento e Planejamento de Sistemas na Área de Informática;
Serviços de Acompanhamento e Fiscalização de Obras de Engenharia;
Serviços de Arquitetura;
Serviços de Assistência a Coordenação;
Serviços Técnicos em Mecânica;
Serviços Técnicos de Planejamento;
Serviços de Coordenação de Diligenciamento;
Serviços e Diligenciamento de Suprimentos para Trabalhos de Engenharia;
Serviços de Análise Planejamento.

Aduz a Fiscalização que referidos contratos também estabelecem, em regra na cláusula que estipula as obrigações e responsabilidades da contratada, que as pessoas jurídicas contratadas devem designar um profissional para acompanhamento dos serviços e ser interlocutor junto ao representante da contratante para tratar de assuntos relativos aos contratos.

Neste contexto, relata, ainda a fiscalização que ao analisar os aditivos intitulados Primeiro Termo Aditivo de Contrato, lavrados como regra em todos os contratos e assinados nas mesmas datas dos mesmos, constatou-se que os contratados de fato não são as PJ, mas os sócios das PJ, profissionais pessoas físicas, e, em grande parte, seus responsáveis legais, ao que aduz que esse profissional indicado no contrato é o verdadeiro executor dos serviços e, em regra, o mesmo indicado nos itens 5.12 de suas cláusulas quintas, evidenciando a unicidade e pessoalidade contida na suposta relação comercial onde a PJ serve tão somente para formalizá-la, tratando-se de fato de uma típica relação empregatícia em que a fiscalizada visa contratar um profissional específico e não uma PJ (prestador de serviço pessoa jurídica), como pretendeu transparecer.

A seguir, a fiscalização relaciona, de forma resumida, os objetos dos contratos, ao passo que na segunda coluna estão relacionadas as categorias dos profissionais que, segundo a autoridade autuante, foram realmente contratados, destacando que, em todos esses contratos, encontram-se designados um profissional específico para execução do serviço.

Segundo consta do Relatório Fiscal, foi observado que o objeto social da MINERCONSULT no período sob análise era a prestação de consultoria e realização de gerenciamento de serviços de engenharia necessários à implantação de empreendimentos na área mineral (Cláusula 3a do CONTRATO SOCIAL CONSOLIDADO em 31/12/2007) e que, portanto, para implemento de tal objeto, é notória a necessidade de a contribuinte contar, sobretudo, com engenheiros, projetistas, técnicos, arquitetos, analistas e desenhistas, pelo que chamou atenção - e causou estranheza - a constatação de que a totalidade dos contratos de PJ considerados se referem a contratação de profissionais pessoas físicas exatamente nessas condições categorias (dentre os quais mais de 86% de engenheiros e projetistas), justamente os responsáveis pela consecução do objeto social da contribuinte e, portanto, sua atividade fim.

Aduz a fiscalização que, em regra, a cláusula contratual que se refere a preço, forma de pagamento e reajustamento dos contratos analisados estabelece que os preços dos trabalhos são definidos caso a caso, podendo ser por tarifa horária, por formato, por preço global ou por alguma outra modalidade previamente acertada entre as partes, por meio de Termo Aditivo, porém, além dos Termos Aditivos serem lavrados como regra em todos os contratos e assinados nas mesmas datas dos mesmos, em todos os contratos analisados os preços sempre foram estabelecidos por hora efetivamente trabalhada pelo profissional designado, ou seja, exatamente nos moldes em que são remunerados os profissionais empregados.

Segundo a autoridade autuante, o mesmo ocorre com a forma de pagamento constante na mesma cláusula e que estabelece que o profissional executor dos serviços deverá apresentar as medições mensais dos serviços no dia 20 de cada mês para aprovação, sendo que, após sua aprovação, o profissional, utilizando-se da PJ, emite Nota Fiscal com vencimento, não por coincidência, para o quinto dia útil do mês subsequente, precisamente nos mesmos termos do § 1° do art. 459 da CLT (com redação da Lei 7.855, de 24/10, de 1989), notório instrumento legal que rege as normas a serem seguidas pelos empregadores com relação a seus empregados contratados.

Relata, ainda, a fiscalização que outras regras a serem seguidas pelo profissional contratado em conformidade com a precitada cláusula quinta (Obrigações e Responsabilidade da Contratada) revelam características típicas de relações empregatícias, dentre as quais, citam-se como exemplo as seguintes:

Respeitar e obedecer condições internas de trabalho da contratante quando prestar serviço em suas dependências;

Respeitar instruções de segurança e higiene do trabalho, disciplina e regulamentos estabelecidos pela contratante;

Responder pela guarda e uso de equipamentos e materiais da contratante utilizados no cumprimento do contrato;

Informar sobre andamento dos serviços, métodos de trabalho, técnicas empregadas e forma de utilização de mão de obra;

Publicação e divulgação de relatórios, ilustrações, entrevistas ou detalhes relativos ao objeto do contrato sujeitos a consentimento do Contratante;

Não divulgar ou fornecer dados e informações referentes ao serviço realizado a menos que autorizado;

Ademais disso, segundo a autoridade lançadora, outra característica observada nos contratos apresentados é o extremo cuidado na determinação de regras visando claramente proteger a MINERCONSULT, procurando sempre isentá-la de questões previdenciárias, tributárias ou mesmo reivindicações de cunho trabalhista, antecipando-se possivelmente a eventuais contingências futuras, como se antevisse as irregularidades, dentre as quais destacam-se algumas observações, advertências e ressalvas referentes a esse cuidado excessivo, em especial as contidas nas cláusulas referentes a obrigações e responsabilidade da contratada e, bem assim, obrigações e direitos da contratante, como a que determina que não haverá relação de subordinação ou pessoalidade direta entre sócios da contratada - na realidade do profissional pessoa física - com a contratante (Cláusula Obrigações e Responsabilidade da contratada, como se tais características, que dependem da realidade dos fatos apurados, pudessem ser simplesmente impostas contratualmente.

Dado este quadro, destaca a autoridade autuante que a determinação na Cláusula Obrigações e Direitos da Contratante de que caberá à MINERCONSULT a fiscalização do cumprimento das disposições relativas ao contrato, não havendo relação de subordinação direta entre os sócios da PJ com a contratante, revela mais uma clara tentativa de caracterizar a realidade de uma situação ou fato por meio de imposição contratual.

No ponto, ressalta a fiscalização que os contratos celebrados entre particulares não vinculam a administração pública, além do que o trabalhador não pode, quer por ato individual (renúncia), quer por ato bilateral negociado com o empregador (transação), abrir mão de seus direitos laborais, sendo tal ato, caso ocorra, nulo de pleno direito (CLT, art. 9°). Aduz, ainda, o Fisco que a CLT preserva a ampla liberdade de estipulação das partes interessadas, no âmbito das relações contratuais de trabalho, desde que a estipulação de tais regras não seja contraposta às disposições de proteção ao trabalho — ou seja, as próprias normas da CLT, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões de autoridades competentes.

Em tópico dedicado ao relato do que intitula de "Cláusulas Contratuais Singulares", a autoridade autuante destaca a existência de cláusulas contratuais que, apesar de terem sido pactuadas, a princípio, para reger relações entre pessoas jurídicas, apresentam-se como típicas de contratos, escritos ou não, nos moldes normalmente celebrados entre empregadores e empregados contratados sob o regime da CLT, a exemplo da cláusula contratual que assegura, à empresa fiscalizada, exclusividade sobre os direitos de autoria aplicados ou originados desses contratos.

No ponto, entende a fiscalização que ao prestador de serviço pessoa jurídica não se pode negar a propriedade de algo inerente à sua natureza — sua própria expertise —, tampouco autonomia para aplicar e desenvolver sua própria técnica ou dela se valer como seu patrimônio, utilizando-a e mantendo-a como bem lhe convier, em razão de que, a existência de tal cláusula demonstra que o tomador de serviço (Contratante), ao assumir todos os riscos e proveitos do negócio, nos termos da legislação trabalhista descrita anteriormente, assume claramente o papel de empregador. Já o prestador de serviço PJ, ao executar os serviços por meio de seu sócio responsável designado por exigência contratual (4.1.2 - DAS

CARACTERÍSTICAS DOS CONTRATOS APRESENTADOS), em troca de uma remuneração fixa por hora trabalhada, recebida mensalmente, sem, contudo, incorrer sobre os riscos e proveitos do negócio, é de fato um segurado empregado.

Segundo o Fisco, a exigência de que as PJ contratadas devem prestar informações sobre quaisquer técnicas e métodos de trabalho empregados, além de prévio consentimento da fiscalizada para publicar ou divulgar relatórios, ilustrações, detalhes e até entrevistas relativos aos projetos, vem apenas corroborar essa tese.

Prossegue a fiscalização relatando que outra cláusula contratual que se poderia tachar de singular típica de contratos celebrados entre empregadores e empregados no regime da CLT e não entre pessoas jurídicas é a que determina a obrigação de respeitar instruções de segurança, higiene do trabalho, disciplina e demais regulamentos estabelecidos pela MINERCONSULT.

Em outro tópico do Relatório Fiscal a autoridade autuante procura demonstrar elementos de habitualidade e de subordinação presentes nos contratos de prestação de serviço, destacando que tais contratos são uniformes, têm o mesmo padrão, conteúdo, cláusulas e outras características em comum, ao que salienta o fato de que, dentre as mais de trezentas pessoas jurídicas contratadas pela contribuinte, nenhuma delas teve poder ou liberalidade para interpor cláusulas específicas, exclusivas ou privativas, não restando dúvidas da força impositiva da fiscalizada na relação contratual, ao preconizar a inequívoca subordinação jurídica a que os contratados se encontravam submetidos.

Esclarece a fiscalização que todos os objetos dos contratos apresentados, sem qualquer exceção, são normalmente desempenhados por trabalhadores empregados, notadamente em uma empresa que presta serviços de engenharia, onde, conforme já registrado anteriormente, engenheiros, técnicos, desenhistas e projetistas são inegavelmente os artífices principais e maiores responsáveis pelas ações visando alcançar seus objetivos e finalidades.

Mais precisamente, segundo o Fisco, tais profissionais são engenheiros, técnicos, coordenadores e gerentes de obras e projetos, desenhistas e projetistas das peças principais, básicas e fundamentais, capazes de levar a sociedade MINERCONSULT a alcançar seus pretendidos objetivos (habitualidade e não eventualidade), e sem os quais, pode-se decerto afirmar, seu negócio, ou sua atividade fim - Serviços de Engenharia -, definitivamente não prosperaria.

Destaca a fiscalização que as funções desenvolvidas pelos contratados constituem, de fato, as principais atividades da própria sociedade e que os mesmos trabalham sujeitos a uma carga horária a ser cumprida, sendo que os pagamentos são liberados mediante aprovação da MINERCONSULT, especificando as horas efetivamente trabalhadas.

Complementando-se a isso, relata o Fisco que o contrato prevê também que a contratada deve apresentar medição dos serviços executados mensalmente, ou seja, uma relação de horas trabalhadas, nada mais do que uma folha de ponto, e que a MINERCONSULT designa um representante para aprová-la e autorizar os pagamentos.

Segundo a autoridade autuante, os atos a que os profissionais contratados sob a forma de pessoas jurídicas se comprometem a seguir são regras contratuais impostas pela contratante - respeitar as instruções de segurança, higiene do trabalho, disciplina e demais regulamentos estabelecidos pela MINERCONSUL (Figura 11), por exemplo, no intuito de

manter sob sua guarida a gestão e controle de seus comandados, evidenciando seu papel impositivo ao submetê-los a condicionantes, caracterizando e reforçando a subordinação jurídica a que se encontram submetidos os profissionais contratados que são, na verdade, pessoas físicas contratadas sob a forma de PJ.

Em outro plano, relata a fiscalização que, ao analisar os lançamentos registrados na contabilidade da contribuinte fiscalizada, chegou-se à conta do passivo n° 211010003, denominada Fornecedores Serviços de Engenharia (Tarifa Horária) e que nessa conta (Figura 12), encontravam-se creditados registros contábeis de lançamentos relativos à inúmeras PJ cujos históricos das contrapartidas lançadas na conta de despesas n° 411020039, denominada Serviços de Engenharia (Tarifa Horária), referiam-se a documentos utilizando-se das seguintes designações (Figura 13):

Vr que se transfere ref fornecedores folha de pagamento PJ.

Apropriação de Horas PJ fechamento parcial 03/2024 cf folha de pgto.

Reembolso Desp Médica PJ fechamento parcial 03/2026 cf folha de pgto.

Desconto Horas Adiantamento fechamento parcial 03/2015 cf folha de

pgto.

- Vr provisão PJ Tarifa Horária - Overhead cf planilha.

Vr provisão PJ Tarifa Horária - Belo Horizonte/übra cf planilha.

Vr provisão Horas Adiantamento cf planilha.

Vr provisão Reembolso Desp Médicas PJ cf planilha.

Vr provisão Incentivo PJ cf planilha.

Vr provisão Apropriação de Horas PJ cf planilha.

Vr provisão Verba Mensal - Ajuda de Custo cf planilha.

Vr que se transfere ref PJs fopag 03/2009.

- Vr provisão fopag PJ fechamento parcial cf planilha.

Além disso, informa a fiscalização ter constatado que em muitos casos (Figura 13) houve a inclusão nos históricos de registros contábeis dos nomes das pessoas físicas dos sócios responsáveis ou administradores das PJ, não por coincidência, exatamente os mesmos que se encontram discriminados nos Termos Aditivos de Contrato assinados no mesmo dia do contrato (Figura 02), corroborando os argumentos e provas anteriormente apresentados.

No ponto, pondera a fiscalização que, muito embora a denominação não altere a natureza jurídica de um fato, existem situações em que a designação acaba por consentir de forma indireta o que não se admite abertamente, pelo que não se pode desconsiderar que expressões como Folha de Pagamento, Reembolso de Despesas Médicas e

Ajuda de Custo não são termos usualmente empregados para registros de pagamentos a pessoas jurídicas, e remetem, bem ao contrário, a pagamentos de remunerações e benefícios concedidos a trabalhadores empregados no regime celetista.

Segundo a autoridade autuante, após análise da documentação apresentada referente aos registros contábeis intitulados pela MINERCONSULT como folhas de pagamento, fopag e planilhas, constatou-se que, dada a forma como eram contabilizados, tais documentos tornavam-se autênticas Folhas de Pagamento, exatamente nos mesmos moldes das que são utilizadas para controle de pagamento mensal de empregados em qualquer empresa.

Ademais disso, relata o Fisco que, de acordo com informações colhidas em depoimentos prestados pelos contratados, cada profissional, ao ser contratado por meio de PJ, recebia diversas orientações a serem seguidas como a exigência de associar-se à ASSOEPS (ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS PROJETISTAS E PRESTADORAS DE SERVICOS PARA A ÁREA DE ENGENHARIA E CONGENERES) para usufruir de planos de assistência médica, além de orientações sobre como emitir as notas fiscais acrescentando, quando fosse o caso, verbas relativas a assistência médica, ajuda de custos, etc.

Informa, ainda, a fiscalização que, após aprovação das horas trabalhadas e emissão das respectivas notas fiscais nos moldes preestabelecidos em substituição ao contracheque, neste caso, emitido pelo próprio trabalhador o setor de recursos humanos da fiscalizada elaborava o que se poderia denominar Folha de Pagamento Analítica, onde também controlava adiantamentos, descontos, retenções e reembolsos.

A partir dessa Folha de Pagamento eram gerados os resumos mensais (RESUMO DE PAGAMENTO GERAL CONSOLIDADO, anexo FOLHASPAGTO, Figura 14) e procedidos os devidos registros contábeis, após os quais, posteriormente até o quinto dia útil do mês subsequente, eram efetuados os pagamentos a cada profissional com a quitação das notas fiscais emitidas pelas respectivas PJ, baixando-as, em regra, à contrapartida das contas e subcontas do ativo (Caixa e/ou Bancos).

Dado este quadro, destaca a fiscalização que "Folha de Pagamento" é documento especifico de emissão obrigatória para efeitos, dentre outros, junto a diversos órgãos públicos, em especial junto à Fiscalização Federal Previdenciária a cargo da RFB (Receita Federal do Brasil) e do Fiscalização do Trabalho a cargo do MTE (Ministerio do Trabalho e Emprego), e que toda empresa é obrigada a prepará-la com a remuneração paga, devida ou creditada a todos os empregados, alem de contribuintes individuais e demais segurados que lhe prestem serviço, nos termos do art. 225 do RPS (Regulamento da Previdência Social) aprovado pelo Decreto no 3.048 de 06/05/99, ao que ressalta que não existe qualquer previsão, sequer menção, a sua aplicação no controle de pagamento de prestadores de serviço PJ.

Em outro plano, relata a autoridade autuante que a MINERCONSULT foi intimada a prestar informações acerca da ASSOEPS e de benefícios concedidos aos sócios dos prestadores de serviço PJ que constavam em registros de sua contabilidade, ao que a fiscalizada informou que, segundo o Estatuto Social da ASSOEPS, trata-se de uma associação independente, sem fins lucrativos, de abrangência nacional, tendo como objeto social o desenvolvimento, direto e indireto, de educação, esporte, cultura, assistência profissional, intermediação de benefícios em contratos, tais como, seguro saúde, seguro de vida, previdência privada, investimentos, etc, destinada a favorecer empresas prestadoras de serviços e projetos

para engenharia e congêneres, associadas em todo o território nacional, alegando ainda não ser membro da mesma.

Já em relação aos benefícios concedidos aos sócios dos prestadores de serviço, relata a fiscalização que a contribuinte informou apenas que disponibiliza assistência médica, certas despesas de telefonia e eventualmente despesas extraordinárias de reprografia, o que contraria a informação registrada em sua contabilidade, uma vez que a MINERCONSUL registra lançamentos efetuados como benefícios, reembolsos e/ou redutores do valor bruto faturado pelos prestadores de serviço PJ, verbas a título de ajuda de custo, telefone, internet, viagens, táxi, assistência médica, seguro, alimentação, passagens e hospedagens.

Prossegue o Fisco relatando que, em procedimento de Diligência Fiscal realizado na referida associação, a mesma foi intimada a apresentar diversas informações e documentos, dentre os quais, Atas de Assembléias e seu Estatuto Social, ocasião em que contatou-se que, fundada em março de 2007, a ASSOEPS tinha como principal objetivo a intermediação de benefícios em contratos, tais como, seguro saúde, seguro de vida, previdência privada, etc, destinada a favorecer empresas prestadoras de serviços e projetos para engenharia e congêneres associadas em território nacional.

Aduz a autoridade autuante que o Sr. Gladston Borges de Paula (CPF 417.732.176-15), ao prestar depoimento como responsável legal da referida associação, informou que a ASSOEPS teria sido fundada por solicitação da MINERCONSULT e pessoas jurídicas que lhe prestam serviço com o objetivo de fornecer planos de saúde e assistência médica, cujos beneficiários seriam as pessoas físicas que figuram como sócios responsáveis ou administradores das pessoas jurídicas contratadas pela contribuinte, esclarecendo que, por meio de convênio, a MINERCONSULT descontava o valor das mensalidades dos associados, no momento do pagamento das notas fiscais, e o repassava posteriormente à associação.

Segundo a autoridade autuante, o representante legal da ASSOEPS admitiu, em seu depoimento, que a MINERCONSULT teria posteriormente concordado que seus prestadores de serviço PJ, mesmo após se desligarem da mesma, pudessem continuar sendo beneficiários dos planos de saúde da ASSOEPS sem o seu intermédio (Figura 15, anexo DEPOIMENTOSDILIG), pelo que entendeu o Fisco ser inquestionável que, além da intermediação nos benefícios disponibilizados aos contratados supostamente como PJ, a MINERCONSULT detinha, mesmo que indiretamente, o poder de decisão sobre a gestão dos benefícios disponibilizados às mesmas, subordinando-as juridicamente.

Em outro plano, ainda, relata a fiscalização ter selecionado por amostragem e submetido a procedimentos de Diligência Fiscal e coleta de depoimentos uma parcela das pessoas jurídicas contratadas pela contribuinte, ocasião em que foram intimadas 18 (dezoito) PJ, sendo que 5 (cinco) delas nem ao menos foram localizadas em seus respectivos endereços constantes no cadastro da RFB, havendo os Correios registrado as seguintes ocorrências nos respectivos AR: Mudou-se, Endereço Desconhecido, Ausente ou Recusou-se a Receber.

Dentre as PJ restantes, 03 (três) dos Termos de Intimações Fiscais foram entregues em seus respectivos endereços constantes no cadastro da RFB mas seus responsáveis/administradores, ignorando as intimações fiscais, não apresentaram as informações e documentos exigidos e sequer deram qualquer tipo de satisfação, em razão de que essas PJ serão autuadas por deixarem de prestar a RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os

esclarecimentos necessários a fiscalização, nos termos do que estabelece o inciso III do art. 32 da Lei 8.212, de 1991.

Quanto às 10 (dez) PJ restantes, relata a fiscalização que as mesmas apresentaram documentos e informações solicitadas em questionários enviados junto aos respectivos termos, sendo que alguns dos sócios prestaram depoimentos esclarecendo pontos de interesse da fiscalização, ao que aduz tais pessoas PJ foram formalmente constituídas, algumas registradas em endereços residenciais e outras em endereços comerciais, embora nenhuma delas exerça suas atividades nos locais indicados nos cadastros da RFB, e que cumpriam apenas exigências formais para registro da PJ. Todas tinham capital social muito baixo ou até insignificantes, não possuíam qualquer patrimônio, sequer empregados. Todas as PJ tinham contratos celebrados com a MINERCONSULT, para quem prestavam serviço de forma totalmente exclusiva e contra a qual eram emitidas mensalmente notas fiscais de serviço para justificar o recebimento de remuneração do(s) sócio(s) responsável(eis) ou administrador(es), mascarando a verdadeira relação jurídica entre ambos.

Segundo o Fisco, ao analisar os Balanços Patrimoniais das PJ, referentes aos anos de 2008 e 2009, constatou-se que tais PJ nunca investiram na aquisição de qualquer item de infraestrutura. Não existem lançamentos em contas do ativo permanente, tanto no que se refere a investimentos quanto no concernente ao imobilizado.

Numa rápida avaliação, observou-se que a totalidade das receitas, além de se originarem de um único cliente, a MINERCONSULT, transitou unicamente pelo ativo circulante disponível, significando que, de fato, nada foi investido ou direcionado a seu patrimônio, isto é, sequer um telefone celular ou notebook foi adquirido em nome da PJ.

Ainda segundo o Fisco, os documentos apresentados são singelos e simplórios, atêm-se tão somente a registros básicos formais, em sua totalidade referentes a faturas emitidas contra a MINERCONSULT e seus reflexos, o que denota que a intermediação das PJ, mesmo não tendo em nenhum momento sua existência formal questionada, não passou de mero cumprimento protocolar que, acrescido a outras formalidades, colimavam proporcionar à relação existente uma roupagem puramente comercial, embora os fatos evidenciem que a realidade da relação entre a fiscalizada e os profissionais contratados pessoas físicas sócias das PJ é de inegável natureza trabalhista, nos moldes previstos na CLT.

No que concerne aos depoimentos e esclarecimentos prestados pelos sócios das PJ contratadas pela contribuinte, destaca a fiscalização que a MINERCONSULT em regra e com aparente contrassenso, em lugar de atestados técnicos com histórico de serviços executados pela PJ que pretendia contratar para lhe prestar serviço, exigia das mesmas apenas currículos profissionais da pessoa física do sócio responsável/administrador e/ou entrevistas técnicas com os mesmos. Todos declararam que, sobre as PJ, absolutamente nada foi solicitado ou exigido.

Dado o teor desses depoimentos, concluiu a fiscalização que as horas trabalhadas desses profissionais pessoas físicas eram tratadas e controladas basicamente como se empregados fossem, por coordenadores ou gerentes responsáveis pelos respectivos projetos ou áreas. Tanto que um dos profissionais contratado como PJ revelou que a pessoa que realmente tinha poder para alterar ou corrigir horas lançadas pelos profissionais era o coordenador de cada projeto, que as aprovava, além do que, sem a aprovação do mesmo, as horas não podiam ser incorporadas na planilha do software, sendo, portanto, notório que todos seguiam regras impostas pela MINERCONSULT, tanto de horários controlados e sujeitos a

aprovação de superiores a instruções sobre procedimentos, elaboração de relatórios de desempenho e controles de projetos, restando clara a subordinação jurídica a que eram submetidos.

Sobre os locais onde prestavam serviço, salvo especificidades da função — caso, por exemplo, de Inspetores de Equipamentos e Administradores de Contratos que pelas características necessitam trabalhar junto aos fornecedores e obras, relata o Fisco que todos trabalhavam nas dependências da MINERCONSULT, com regularidade e freqüência controlada, em horário comercial, com realização, segundo alguns, de horas extras sempre que necessário.

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 MINERCONSULT como empregador, dada a existência dos pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, definidos nos artigos 2° e 3° 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.

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte juntou a documentação colacionada às fls. 5840/6893 e apresentou a impugnação de fls. 5775/5839.

A DRJ Florianópolis julgou improcedente a impugnação (fls. 7102/7143), cuja decisão restou consubstanciada na seguinte ementa:

> *Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*
>
> *CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SIMULAÇAO ABSOLUTA.*
>
> *A conduta consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas, conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de um serviço prestado por pessoa jurídica, implica a ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência dos fatos geradores das contribuições destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, incorrendo, assim, a autuada na conduta típica da sonegação.*
>
> *Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido*

Irresignado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 7169/7244) em 21/10/2017, em face da decisão da qual foi cientificado em 17/10/2014, alegando, em síntese, que:

Explicita o seu objeto social e a forma de execução dos serviços. O trabalho desenvolvido é de elevada complexidad e multidisciplinaridade, requerendo profissionais especializados das mais diversas áreas.e

A contratação de pessoas jurídicas que possuem o diferencial intelectual, além de imprescindível para a conclusão técnica dos projetos, era exigência dos próprios clientes da recorrente.

Os contratos com as pessoas jurídicas estão de acordo com o que prescreve o art. 129, da Lei nº 11.196/2005. Não obstante o serviço ser prestado pelo próprio sócio, são serviços intelectuais que se enquadram nos ditames da referida lei.

A Fiscalização não conseguiu comprovar os requisitos da relação de emprego, que são a pessoalidade, não eventualidade (habitualidade), onerosidade e subordinação. Ainda que alguns desses requisitos possam estar presentes nos contratos celebrados, os mesmos por si só não se prestam para caracterizar a relação de emprego.

Ainda que os contratos celebrados com as várias pessoas jurídicas tenham cláusulas semelhantes, este fato não tem o condão de atrair a caracterização da relação de emprego.

Não existia nas cláusulas contratuais a obrigatoriedade de exclusividade. As pessoas jurídicas contratadas poderiam livremente prestar serviços para outras empresas.

Em relação à qualificação da multa, aduz que não pode ter havido fraude nas contratações, uma vez que muitas das pessoas jurídicas já existiam antes da celebração de contratos com a recorrente. Ademais, a previsão do art. 129, da Lei nº 11.196/2005 de contratação de pessoas jurídicas sem a formação de vínculo de emprego afasta a tese de fraude.

Por fim, requer que na improvável hipótese de se reconhecer o vínculo empregatício, requer que sejam excluídas as situações em que a Justiça do Trabalho já reconheceu a inexistência de vínculo empregatício.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões às fls.7248/7280.

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.

Do mérito

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 estarem 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 serviço, 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 principia 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.° 3.048/1999, que no § 2.° do art. 229 dispõe:

> *Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:*
>
> *(...)*
>
> *§2° 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. 9°, deverá*

desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

(...)

A autoridade fiscal chegou a colher depoimentos pessoais de muitos dos prestadores de serviços e a situação fática narrada era de uma verdadeira relação de emprego. Vejamos alguns aspectos da narrativa fiscal que corrobora para essa conclusão:

Esclarece a autoridade autuante que os contratos de prestação de serviços celebrados pela contribuinte com as aludidas pessoa jurídicas apresentam poucas variações e cláusulas praticamente iguais, diferenciando-se basicamente quanto à cláusula que determina o valor das remunerações, sendo que tais contratos têm por objeto, dentre outros, a prestação dos nas mais diversas áreas que constituem a atividade-fim da recorrente.

Aduz a Fiscalização que, em regra, a cláusula contratual que se refere a preço, forma de pagamento e reajustamento dos contratos analisados estabelece que os preços dos trabalhos são definidos caso a caso, podendo ser por tarifa horária, por formato, por preço global ou por alguma outra modalidade previamente acertada entre as partes, por meio de Termo Aditivo, porém, além dos Termos Aditivos serem lavrados como regra em todos os contratos e assinados nas mesmas datas dos mesmos, em todos os contratos analisados os preços sempre foram estabelecidos por hora efetivamente trabalhada pelo profissional designado, ou seja, exatamente nos moldes em que são remunerados os profissionais empregados.

Segundo a autoridade autuante, o mesmo ocorre com a forma de pagamento constante na mesma cláusula e que estabelece que o profissional executor dos serviços deverá apresentar as medições mensais dos serviços no dia 20 de cada mês para aprovação, sendo que, após sua aprovação, o profissional, utilizando-se da PJ, emite Nota Fiscal com vencimento, não por coincidência, **para o quinto dia útil do mês subsequente**, precisamente nos mesmos termos do § 1° do art. 459 da CLT (com redação da Lei 7.855, de 24/10, de 1989), notório instrumento legal que rege as normas a serem seguidas pelos empregadores com relação a seus empregados contratados.

Relata, ainda, a fiscalização que outras regras a serem seguidas pelo profissional contratado em conformidade com a precitada cláusula quinta (Obrigações e Responsabilidade da Contratada) revelam características típicas de relações empregatícias, dentre as quais, citam-se como exemplo as seguintes:

Respeitar e obedecer condições internas de trabalho da contratante quando prestar serviço em suas dependências;

Respeitar instruções de segurança e higiene do trabalho, disciplina e regulamentos estabelecidos pela contratante;

Responder pela guarda e uso de equipamentos e materiais da contratante utilizados no cumprimento do contrato;

Informar sobre andamento dos serviços, métodos de trabalho, técnicas empregadas e forma de utilização de mão de obra;

Publicação e divulgação de relatórios, ilustrações, entrevistas ou detalhes relativos ao objeto do contrato sujeitos a consentimento do Contratante;

Não divulgar ou fornecer dados e informações referentes ao serviço realizado a menos que autorizado;

Ademais disso, segundo a autoridade lançadora, outra característica observada nos contratos apresentados é o extremo cuidado na determinação de regras visando claramente proteger a MINERCONSULT, procurando sempre isentá-la de questões previdenciárias, tributárias ou mesmo reivindicações de cunho trabalhista, antecipando-se possivelmente a eventuais contingências futuras, como se antevisse as irregularidades, dentre as quais destacam-se algumas observações, advertências e ressalvas referentes a esse cuidado excessivo, em especial as contidas nas cláusulas referentes a obrigações e responsabilidade da contratada e, bem assim, obrigações e direitos da contratante, como a que determina que não haverá relação de subordinação ou pessoalidade direta entre sócios da contratada - na realidade do profissional pessoa física - com a contratante (Cláusula Obrigações e Responsabilidade da contratada, como se tais características, que dependem da realidade dos fatos apurados, pudessem ser simplesmente impostas contratualmente.

Dado este quadro, destaca a autoridade autuante que a determinação na Cláusula Obrigações e Direitos da Contratante de que caberá à MINERCONSULT a fiscalização do cumprimento das disposições relativas ao contrato, não havendo relação de subordinação direta entre os sócios da PJ com a contratante, revela mais uma clara tentativa de caracterizar a realidade de uma situação ou fato por meio de imposição contratual.

No ponto, ressalta a fiscalização que os contratos celebrados entre particulares não vinculam a administração pública, além do que o trabalhador não pode, quer por ato individual (renúncia), quer por ato bilateral negociado com o empregador (transação), abrir mão de seus direitos laborais, sendo tal ato, caso ocorra, nulo de pleno direito (CLT, art. 9°). Aduz, ainda, o Fisco que a CLT preserva a ampla liberdade de estipulação das partes interessadas, no âmbito das relações contratuais de trabalho, desde que a estipulação de tais regras não seja contraposta às disposições de proteção ao trabalho, ou seja, as próprias normas da CLT, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões de autoridades competentes.

Em tópico dedicado ao relato do que intitula de "Cláusulas Contratuais Singulares", a autoridade autuante destaca a existência de cláusulas contratuais que, apesar de terem sido pactuadas, a princípio, para reger relações entre pessoas jurídicas, apresentam-se como típicas de contratos, escritos ou não, nos moldes normalmente celebrados entre empregadores e empregados contratados sob o regime da CLT, a exemplo da cláusula contratual que assegura, à empresa fiscalizada, exclusividade sobre os direitos de autoria aplicados ou originados desses contratos.

No ponto, entende a fiscalização que ao prestador de serviço pessoa jurídica não se pode negar a propriedade de algo inerente à sua natureza - sua própria expertise -, tampouco autonomia para aplicar e desenvolver sua própria técnica ou dela se valer como seu patrimônio, utilizando-a e mantendo-a como bem lhe convier, em razão de que, a existência de tal cláusula demonstra que o tomador de serviço (Contratante), ao assumir todos os riscos e proveitos do negócio, nos termos da legislação trabalhista descrita anteriormente, assume claramente o papel de empregador. Já o prestador de serviço PJ, ao executar os serviços por meio de seu sócio responsável designado por exigência contratual (4.1.2 - DAS

CARACTERÍSTICAS DOS CONTRATOS APRESENTADOS), em troca de uma remuneração fixa por hora trabalhada, recebida mensalmente, sem, contudo, incorrer sobre os riscos e proveitos do negócio, é de fato um segurado empregado.

Segundo o Fisco, a exigência de que as PJ contratadas devem prestar informações sobre quaisquer técnicas e métodos de trabalho empregados, além de prévio consentimento da fiscalizada para publicar ou divulgar relatórios, ilustrações, detalhes e até entrevistas relativos aos projetos, vem apenas corroborar essa tese.

Prossegue a fiscalização relatando que outra cláusula contratual que se poderia tachar de singular típica de contratos celebrados entre empregadores e empregados no regime da CLT e não entre pessoas jurídicas é a que determina a obrigação de respeitar instruções de segurança, higiene do trabalho, disciplina e demais regulamentos estabelecidos pela MINERCONSULT.

Em outro tópico do Relatório Fiscal a autoridade autuante procura demonstrar elementos de habitualidade e de subordinação presentes nos contratos de prestação de serviço, destacando que tais contratos são uniformes, têm o mesmo padrão, conteúdo, cláusulas e outras características em comum, ao que salienta o fato de que, dentre as mais de trezentas pessoas jurídicas contratadas pela contribuinte, nenhuma delas teve poder ou liberalidade para interpor cláusulas específicas, exclusivas ou privativas, não restando dúvidas da força impositiva da fiscalizada na relação contratual, ao preconizar a inequívoca subordinação jurídica a que os contratados se encontravam submetidos.

Esclarece a fiscalização que todos os objetos dos contratos apresentados, sem qualquer exceção, são normalmente desempenhados por trabalhadores empregados, notadamente em uma empresa que presta serviços de engenharia, onde, conforme já registrado anteriormente, engenheiros, técnicos, desenhistas e projetistas são inegavelmente os artífices principais e maiores responsáveis pelas ações visando alcançar seus objetivos e finalidades.

Mais precisamente, segundo o Fisco, tais profissionais são engenheiros, técnicos, coordenadores e gerentes de obras e projetos, desenhistas e projetistas das peças principais, básicas e fundamentais, capazes de levar a sociedade MINERCONSULT a alcançar seus pretendidos objetivos (habitualidade e não eventualidade), e sem os quais, pode-se decerto afirmar, seu negócio, ou sua atividade fim - Serviços de Engenharia -, definitivamente não prosperaria.

Destaca a fiscalização que as funções desenvolvidas pelos contratados constituem, de fato, as principais atividades da própria sociedade e que os mesmos trabalham sujeitos a uma carga horária a ser cumprida, sendo que os pagamentos são liberados mediante aprovação da MINERCONSULT, especificando as horas efetivamente trabalhadas.

Complementando-se a isso, relata o Fisco que o contrato prevê também que a contratada deve apresentar medição dos serviços executados mensalmente, ou seja, uma relação de horas trabalhadas, nada mais do que uma folha de ponto, e que a MINERCONSULT designa um representante para aprová-la e autorizar os pagamentos.

Em outro plano, relata a fiscalização que, ao analisar os lançamentos registrados na contabilidade da contribuinte fiscalizada, chegou-se à conta do passivo n° 211010003, denominada Fornecedores Serviços de Engenharia (Tarifa Horária) e que nessa conta, encontravam-se creditados registros contábeis de lançamentos relativos à inúmeras PJ

cujos históricos das contrapartidas lançadas na conta de despesas n° 411020039, denominada Serviços de Engenharia (Tarifa Horária).

Além disso, informa a Fiscalização ter constatado que em muitos casos houve a inclusão nos históricos de registros contábeis dos nomes das pessoas físicas dos sócios responsáveis ou administradores das PJ, não por coincidência, exatamente os mesmos que se encontram discriminados nos Termos Aditivos de Contrato assinados no mesmo dia do contrato, corroborando os argumentos e provas anteriormente apresentados.

No ponto, pondera a Fiscalização que, muito embora a denominação não altere a natureza jurídica de um fato, existem situações em que a designação acaba por consentir de forma indireta o que não se admite abertamente, pelo que não se pode desconsiderar que expressões como Folha de Pagamento, Reembolso de Despesas Médicas e Ajuda de Custo não são termos usualmente empregados para registros de pagamentos a pessoas jurídicas, e remetem, bem ao contrário, a pagamentos de remunerações e benefícios concedidos a trabalhadores empregados no regime celetista.

Segundo a autoridade autuante, após análise da documentação apresentada referente aos registros contábeis intitulados pela MINERCONSULT como folhas de pagamento, fopag e planilhas, constatou-se que, dada a forma como eram contabilizados, tais documentos tornavam-se autênticas Folhas de Pagamento, exatamente nos mesmos moldes das que são utilizadas para controle de pagamento mensal de empregados em qualquer empresa.

Ademais disso, relata o Fisco que, de acordo com informações colhidas em depoimentos prestados pelos contratados, cada profissional, ao ser contratado por meio de PJ, recebia diversas orientações a serem seguidas como a exigência de associar-se à ASSOEPS (ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS PROJETISTAS E PRESTADORAS DE SERVICOS PARA A ÁREA DE ENGENHARIA E CONGENERES) para usufruir de planos de assistência médica, além de orientações sobre como emitir as notas fiscais acrescentando, quando fosse o caso, verbas relativas a assistência médica, ajuda de custos, etc.

Informa, ainda, a fiscalização que, após aprovação das horas trabalhadas e emissão das respectivas notas fiscais nos moldes preestabelecidos em substituição ao contracheque, neste caso, emitido pelo próprio trabalhador o setor de recursos humanos da fiscalizada elaborava o que se poderia denominar Folha de Pagamento Analítica, onde também controlava adiantamentos, descontos, retenções e reembolsos.

A partir dessa Folha de Pagamento eram gerados os resumos mensais (RESUMO DE PAGAMENTO GERAL CONSOLIDADO, anexo FOLHASPAGTO, Figura 14) e procedidos os devidos registros contábeis, após os quais, posteriormente até o quinto dia útil do mês subsequente, eram efetuados os pagamentos a cada profissional com a quitação das notas fiscais emitidas pelas respectivas PJ, baixando-as, em regra, à contrapartida das contas e subcontas do ativo (Caixa e/ou Bancos).

Destaca a fiscalização que "Folha de Pagamento" é documento específico de emissão obrigatória para efeitos, dentre outros, junto a diversos órgãos públicos, em especial junto à Fiscalização Federal Previdenciária a cargo da RFB (Receita Federal do Brasil) e do Fiscalização do Trabalho a cargo do MTE (Ministério do Trabalho e Emprego), e que toda empresa é obrigada a prepará-la com a remuneração paga, devida ou creditada a todos os empregados, alem de contribuintes individuais e demais segurados que lhe prestem serviço, nos termos do art. 225 do RPS (Regulamento da Previdência Social) aprovado pelo Decreto no

3.048 de 06/05/99, ao que ressalta que não existe qualquer previsão, sequer menção, a sua aplicação no controle de pagamento de prestadores de serviço PJ.

Em outro plano, relata a autoridade autuante que a MINERCONSULT foi intimada a prestar informações acerca da ASSOEPS e de benefícios concedidos aos sócios dos prestadores de serviço PJ que constavam em registros de sua contabilidade, ao que a fiscalizada informou que, segundo o Estatuto Social da ASSOEPS, trata-se de uma associação independente, sem fins lucrativos, de abrangência nacional, tendo como objeto social o desenvolvimento, direto e indireto, de educação, esporte, cultura, assistência profissional, intermediação de benefícios em contratos, tais como, seguro saúde, seguro de vida, previdência privada, investimentos, etc, destinada a favorecer empresas prestadoras de serviços e projetos para engenharia e congêneres, associadas em todo o território nacional, alegando ainda não ser membro da mesma.

Já em relação aos benefícios concedidos aos sócios dos prestadores de serviço, relata a fiscalização que a contribuinte informou apenas que disponibiliza assistência médica, certas despesas de telefonia e eventualmente despesas extraordinárias de reprografia, o que contraria a informação registrada em sua contabilidade, uma vez que a MINERCONSUL registra lançamentos efetuados como benefícios, reembolsos e/ou redutores do valor bruto faturado pelos prestadores de serviço PJ, verbas a título de ajuda de custo, telefone, internet, viagens, táxi, assistência médica, seguro, alimentação, passagens e hospedagens.

Prossegue o Fisco relatando que, em procedimento de Diligência Fiscal realizado na referida associação, a mesma foi intimada a apresentar diversas informações e documentos, dentre os quais, Atas de Assembléias e seu Estatuto Social, ocasião em que contatou-se que, fundada em março de 2007, a ASSOEPS tinha como principal objetivo a intermediação de benefícios em contratos, tais como, seguro saúde, seguro de vida, previdência privada, etc, destinada a favorecer empresas prestadoras de serviços e projetos para engenharia e congêneres associadas em território nacional.

Aduz a autoridade autuante que o Sr. Gladston Borges de Paula (CPF 417.732.176-15), ao prestar depoimento como responsável legal da referida associação, informou que a ASSOEPS teria sido fundada por solicitação da MINERCONSULT e pessoas jurídicas que lhe prestam serviço com o objetivo de fornecer planos de saúde e assistência médica, cujos beneficiários seriam as pessoas físicas que figuram como sócios responsáveis ou administradores das pessoas jurídicas contratadas pela contribuinte, esclarecendo que, por meio de convênio, a MINERCONSULT descontava o valor das mensalidades dos associados, no momento do pagamento das notas fiscais, e o repassava posteriormente à associação.

Prossegue, aduzindo que o representante legal da ASSOEPS admitiu, em seu depoimento, que a MINERCONSULT teria posteriormente concordado que seus prestadores de serviço PJ, mesmo após se desligarem da mesma, pudessem continuar sendo beneficiários dos planos de saúde da ASSOEPS sem o seu intermédio (Figura 15, anexo DEPOIMENTOSDILIG), pelo que entendeu o Fisco ser inquestionável que, além da intermediação nos benefícios disponibilizados aos contratados supostamente como PJ, a MINERCONSULT detinha, mesmo que indiretamente, o poder de decisão sobre a gestão dos benefícios disponibilizados às mesmas, subordinando-as juridicamente.

Em outro plano, ainda, relata a fiscalização ter selecionado por amostragem e submetido a procedimentos de Diligência Fiscal e coleta de depoimentos uma parcela das pessoas jurídicas contratadas pela contribuinte, ocasião em que foram intimadas 18 (dezoito)

PJ, sendo que 5 (cinco) delas nem ao menos foram localizadas em seus respectivos endereços constantes no cadastro da RFB, havendo os Correios registrado as seguintes ocorrências nos respectivos AR: Mudou-se, Endereço Desconhecido, Ausente ou Recusou-se a Receber.

Dentre as PJ restantes, 03 (três) dos Termos de Intimações Fiscais foram entregues em seus respectivos endereços constantes no cadastro da RFB mas seus responsáveis/administradores, ignorando as intimações fiscais, não apresentaram as informações e documentos exigidos e sequer deram qualquer tipo de satisfação, em razão de que essas PJ serão autuadas por deixarem de prestar a RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a fiscalização, nos termos do que estabelece o inciso III do art. 32 da Lei 8.212, de 1991.

Quanto às 10 (dez) PJ restantes, relata a fiscalização que as mesmas apresentaram documentos e informações solicitadas em questionários enviados junto aos respectivos termos, sendo que alguns dos sócios prestaram depoimentos esclarecendo pontos de interesse da fiscalização, ao que aduz tais pessoas PJ foram formalmente constituídas, algumas registradas em endereços residenciais e outras em endereços comerciais, embora nenhuma delas exerça suas atividades nos locais indicados nos cadastros da RFB, e que cumpriam apenas exigências formais para registro da PJ. Todas tinham capital social muito baixo ou até insignificantes, não possuíam qualquer patrimônio, sequer empregados. Todas as PJ tinham contratos celebrados com a MINERCONSULT, para quem prestavam serviço de forma totalmente exclusiva e contra a qual eram emitidas mensalmente notas fiscais de serviço para justificar o recebimento de remuneração do(s) sócio(s) responsável(eis) ou administrador(es), mascarando a verdadeira relação jurídica entre ambos.

Segundo o Fisco, ao analisar os Balanços Patrimoniais das PJ, referentes aos anos de 2008 e 2009, constatou-se que tais PJ nunca investiram na aquisição de qualquer item de infraestrutura. Não existem lançamentos em contas do ativo permanente, tanto no que se refere a investimentos quanto no concernente ao imobilizado.

Numa rápida avaliação, observou-se que a totalidade das receitas, além de se originarem de um único cliente, a MINERCONSULT, transitou unicamente pelo ativo circulante disponível, significando que, de fato, nada foi investido ou direcionado a seu patrimônio, isto é, sequer um telefone celular ou notebook foi adquirido em nome da PJ.

Ainda segundo o Fisco, os documentos apresentados são singelos e simplórios, atêm-se tão somente a registros básicos formais, em sua totalidade referentes a faturas emitidas contra a MINERCONSULT e seus reflexos, o que denota que a intermediação das PJ, mesmo não tendo em nenhum momento sua existência formal questionada, não passou de mero cumprimento protocolar que, acrescido a outras formalidades, colimavam proporcionar à relação existente uma roupagem puramente comercial, embora os fatos evidenciem que a realidade da relação entre a fiscalizada e os profissionais contratados pessoas físicas sócias das PJ é de inegável natureza trabalhista, nos moldes previstos na CLT.

No que concerne aos depoimentos e esclarecimentos prestados pelos sócios das PJ contratadas pela contribuinte, destaca a fiscalização que a MINERCONSULT em regra e com aparente contrassenso, em lugar de atestados técnicos com histórico de serviços executados pela PJ que pretendia contratar para lhe prestar serviço, exigia das mesmas apenas currículos profissionais da pessoa física do sócio responsável/administrador e/ou entrevistas

técnicas com os mesmos. Todos declararam que, sobre as PJ, absolutamente nada foi solicitado ou exigido.

Dado o teor desses depoimentos, concluiu a fiscalização que as horas trabalhadas desses profissionais pessoas físicas eram tratadas e controladas basicamente como se empregados fossem, por coordenadores ou gerentes responsáveis pelos respectivos projetos ou áreas. Tanto que um dos profissionais contratado como PJ revelou que a pessoa que realmente tinha poder para alterar ou corrigir horas lançadas pelos profissionais era o coordenador de cada projeto, que as aprovava, além do que, sem a aprovação do mesmo, as horas não podiam ser incorporadas na planilha do software, sendo, portanto, notório que todos seguiam regras impostas pela MINERCONSULT, tanto de horários controlados e sujeitos a aprovação de superiores a instruções sobre procedimentos, elaboração de relatórios de desempenho e controles de projetos, restando clara a subordinação jurídica a que eram submetidos.

Sobre os locais onde prestavam serviço, salvo especificidades da função — caso, por exemplo, de Inspetores de Equipamentos e Administradores de Contratos que pelas características necessitam trabalhar junto aos fornecedores e obras, relata o Fisco que todos trabalhavam nas dependências da MINERCONSULT, com regularidade e freqüência controlada, em horário comercial, com realização, segundo alguns, de horas extras sempre que necessário.

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 MINERCONSULT como empregador, dada a existência dos pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, definidos nos artigos 2° e 3° 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.

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.° 3.048/1999, que no § 2.° do art. 229 dispõe:

Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§2° 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. 9°, 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.° 11.457/2007:

"Art. 6° São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal 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 n° 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 reclamatórias 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 reclamatórias 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.° do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.° 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.° 11.196/2005, mas do art. 9.° da CLT, in verbis:

Art. 9° 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:

Observese 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 chancelar 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 avenca 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 N° 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, impõese e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei n° 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratarse 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. 2°, caput, e 3°, 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. 7°, 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.

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

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

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 16 humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7°, 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 2° e 3° 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 n° 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), reconhecese 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.° 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.° 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. 7°, 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.

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

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

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 16 humano na competitiva

sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7°, 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 2° e 3° 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 n° 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, restaurando-se 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.° 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.° 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 pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, requisitos da relação de emprego que restaram sobejamente comprovado nos autos.

Desse modo, não procedem as alegações recursais.

Da multa qualificada

A multa qualificada merece ser mantida, na medida que se constatou à exaustão, que a recorrente agiu com o claro propósito de esconder a ocorrência do fato gerador e se esquivar da tributação devida. Não é razoável que uma empresa do porte da recorrente não tivesse o conhecimento de que não poderia contratar a maior parte dos colaboradores da executar os serviços relacionados a sua atividade fim por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, utilizadas com o claro propósito de gerar uma economia ilícita de tributos.

Assim sendo, deve ser mantida a multa qualificada, uma vez que aplicada regularmente de acordo com o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, tendo ocorrido a fraude definida pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964, que é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Isto posto, não merecem reparos o lançamento e a decisão recorrida quanto à multa de ofício qualificada.

Das ações trabalhistas

Alfim da peça recursal, 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.

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, ouso 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 despicienda 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 nº10.406, 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 doutrina 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 essa 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 ínsito 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, dai 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:

> *"Relata, ainda, a fiscalização que outras regras a serem seguidas pelo profissional contratado em conformidade com a precitada cláusula quinta (Obrigações e Responsabilidade da Contratada)* ***revelam características típicas de relações empregatícias, dentre as quais, citam-se como exemplo as seguintes:***
>
> *Respeitar e obedecer condições internas de trabalho da contratante quando prestar serviço em suas dependências;*
>
> *Respeitar instruções de segurança e higiene do trabalho, disciplina e regulamentos estabelecidos pela contratante;*
>
> *Responder pela guarda e uso de equipamentos e materiais da contratante utilizados no cumprimento do contrato;*
>
> *Informar sobre andamento dos serviços, métodos de trabalho, técnicas empregadas e forma de utilização de mão de obra;*
>
> *Publicação e divulgação de relatórios, ilustrações, entrevistas ou detalhes relativos ao objeto do contrato sujeitos a consentimento do Contratante;*
>
> *Não divulgar ou fornecer dados e informações referentes ao serviço realizado a menos que autorizado;*
>
> *Ademais disso, segundo a autoridade lançadora, outra característica observada nos contratos apresentados é o extremo cuidado na determinação de regras visando claramente proteger a MINERCONSULT, procurando sempre isentá-la de questões previdenciárias, tributárias ou mesmo reivindicações de cunho trabalhista, antecipando-se possivelmente a eventuais contingências futuras, como se antevisse as irregularidades, dentre as quais destacam-se algumas observações, advertências e ressalvas referentes a esse cuidado excessivo, em especial as contidas nas cláusulas referentes a obrigações e responsabilidade da contratada e, bem assim, obrigações e direitos da contratante, como a que determina que não haverá relação de subordinação ou pessoalidade direta entre sócios da*

contratada - na realidade do profissional pessoa física - com a contratante (Cláusula Obrigações e Responsabilidade da contratada, como se tais características, que dependem da realidade dos fatos apurados, pudessem ser simplesmente impostas contratualmente."

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 obtém tais vantagens tais benesses, são subordinados ao contratante que do serviços deles dispõem de maneira pessoal, onerosa, habitual e subordinada.

Não obstante, há ainda constatação pelo Fisco de outros indícios. Houve, por parte da autoridade lançadora, a coleta de depoimentos pessoais dos sócios das pessoas jurídicas contratadas (fls. 38 e seguintes do relatório fiscal), depoimentos estes que convalidaram as imputações fiscais.

Não se pode esquecer, em acréscimo, que a própria contabilização da prestação de serviços por pessoa jurídica é realizada em folhas de pagamento. quanto mais ao se considerar a continuidade do contrato de trabalho de empregados que constituíram pessoas jurídicas para a prestação de serviços, anteriormente realizados sob vínculo empregatício.

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

Por óbvio que as pessoas jurídicas cujos sócios propuseram reclamatórias 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.

DA MULTA QUALIFICADA

Sobre o tema, assim se pronunciou a autoridade fiscal (fls 58 do relatório fiscal):

> *"Conforme fartamente comprovado ao longo do presente Relatório Fiscal, em especial no titulo 4 (DA CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS COMO PESSOAS JURÍDICAS - PJ), a MINERCONSULT, na formalização de contratos de prestação de serviços com diversas pessoas jurídicas, adotou procedimentos visando mascarar sua verdadeira intenção que seria a obtenção do resultado do trabalho de seus sócios, profissionais pessoas físicas — na realidade, segurados empregados de fato.*
>
> *Ao mesmo tempo, utilizando-se desse conveniente subterfúgio — tratar empregados de fato e direito como PJ —, no intuito de efetivar os pagamentos das respectivas remunerações dessas pessoas físicas que de fato prestavam serviço, manifestando deliberada atitude dolosa, os responsáveis pela MINERCONSULT as travestiam contabilmente como meras quitações de notas fiscais emitidas pelas respectivas PJ utilizadas na transação irregular, ocultando a ocorrência do fato gerador e deixando com isso de pagar os tributos e contribuições sociais previdenciárias devidas.*

Assim sendo, fica inequivocamente demonstrada que a sociedade, através de seus responsáveis legais, agiu dolosamente visando impedir/ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributaria principal das contribuições sociais previdenciárias, bem como modificar suas características essenciais de modo a reduzir/evitar o montante do imposto devido, ficando portanto caracterizada a ocorrência de sonegação e fraude."

Como bem dito no relatório fiscal e no voto do eminente Relator, a qualificadora da multa é cabível quando presentes a conduta dolosa do sujeito passivo com vistas à pratica da fraude, da sonegação ou ao menos de uma destas em conluio. Essa é a determinação legal. Recordemos:

Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Logo, a aplicação da sanção majorada pressupõe a constatação de uma das práticas qualificadas pelo legislador ordinário como ensejadoras da penalidade exacerbada. Mister portanto verificar se tal condição reprovável ocorreu no caso concreto e para tanto, por óbvio, necessário termos claro a definição de tais condutas.

O dolo, leciona Luiz Regis Prado (*Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6ª ed. Ed. Revista dos Tribunais, p. 113), se observa quando

> *"(...)* ***age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos,*** *que integram o tipo legal do delito."* (negritamos)

Transportando para a seara tributária, podemos dizer que age dolosamente o contribuinte que conhecendo a incidência tributária, sabendo que determinada conduta enseja o fato gerador, dela procura se afastar, não com vista a não praticar o fato ensejador da incidência, mas sim, buscando de alguma forma, se escusar ao cumprimento da obrigação tributária.

Nesse sentido a dicção da Lei nº 4.502/64, que conceitua fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou a reduzir as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do tributo devido.

Já a sonegação, nos dizeres legais, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte ou do crédito tributário.

Claro resta que a intenção do agente, do contribuinte é determinante para caracterização da fraude e da sonegação nos termos da Lei nº 4.502/64. E mais, deve ser provada pela Fisco.

Mas como a Autoridade Fiscal pode verificar a intenção do contribuinte, se a verificação do cumprimento das obrigações tributárias é realizada, praticamente sempre, tempos após o surgimento dessas obrigações?

Luís Eduardo Schoueri (*Direito Tributário,* 3ªed., Saraiva, pág. 790), ensina que sonegação, nos dizeres da Lei 4.502, pressupõe:

> *"falsidade:* ***nesses casos, o que se pune não é o não pagamento****,* ***mas a declaração falsa, a omissão de informação ou declaração****, (...)*

No tocante à fraude, a lição de Vasco Branco Guimarães, reproduzida por Paulsen (*Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência,* 15ª ed., Livraria do Advogado Editora, p. 1117), nos auxilia:

> ***"A fraude fiscal pode ser definida como a conduta ilegítima*** *tipificada* ***que visa a obtenção indevida de vantagem mediante: - não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária****; - aquisição de benefício fiscal indevido; - aquisição*

de qualquer outra vantagem patrimonial à custa de receitas tributárias"

Não concordo que uma das duas condutas restaram praticadas pelo sujeito passivo, quanto mais comprovadas pelo Fisco.

Não houve nenhuma declaração falsa ou omissão de informação. Houve sim, segundo se observa a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços e tais fatos restaram explícitos na contabilidade e nos registros do sujeito passivo, tanto assim o é que foi com base nesses documentos que a Fiscalização obteve os elementos para o lançamento tributário que aqui se discute. Tal constatação afasta a sonegação.

Quanto à conduta dolosa de fraude, fica evidente sua inexistência, posto que esta - como dito por Vasco B Guimarães - pressupõe uma conduta ilegítima, ilícita.

Ora, há permissivo legal constante da Lei nº 11.196/05, que permeou toda a discussão aqui realizada, para a contratação de pessoa jurídicas para a prestação de serviços pessoais. Não obstante tal permissivo, não se pode esquecer que a própria Justiça de Trabalho - órgão competente para o reconhecimento do liame empregatício - sentenciou no sentido do entendimento do contribuinte, o que por óbvio, afasta tais condutas intencionais reprováveis.

Do exposto, forçoso afastar a qualificadora da multa de ofício.

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 aos prestadores de serviços cujos sócios propuseram reclamatória trabalhista e não tiveram seu vínculo reconhecido pela Justiça do Trabalho, órgão competente para declarar a existência de relação de emprego; e também para afastar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo seu percentual a 75%.

Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado