



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

Processo nº 10600.720034/2013-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.656 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente SNC-LAVALIN PROJETOS INDUSTRIAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo art. 150, § 4º, do CTN, se, inexistindo dolo, fraude ou simulação, houver pagamento parcial.

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO 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.

CONTRATAÇÃO. TRABALHO INTELECTUAL. PESSOA JURÍDICA. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESVIO DE FINALIDADE.

É autorizada a contratação de trabalho intelectual por meio de pessoa jurídica, desde que a contratação não envolva abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de sua finalidade.

CONDUTA DOLOSA. INEXISTÊNCIA. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 75%.

É incabível a qualificação da multa de ofício quando não presentes as condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher preliminar de decadência de modo a excluir do lançamento as competências até 11/2008, inclusive, vencidos os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti e Denny Medeiros da Silveira (Relator); e, no mérito, pelo voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa ao patamar ordinário de 75%. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Júnior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Relator

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Júnior, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Mário Pereira de Pinho Filho, Maurício Nogueira Righetti e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, reproduzo o relatório constante do Acórdão nº 07-40.781 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) de Florianópolis (SC):

*Versa o presente processo sobre Autos de Infração (fls. 2 a 15) lavrados contra a contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário nos valores de **R\$ 16.319.395,62 (DEBCAD 37.312.866-5)** e de **R\$ 4.507.261,68 (DEBCAD 37.312.867-3)**, valores esses já acrescidos de multa e juros moratórios, relativamente aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2008, e de multa de ofício proporcional a 150% do valor da contribuição não declarada em GFIP e não recolhida, e juros moratórios, relativamente ao período de apuração de dezembro de 2008.*

Segundo descreve a autoridade autuante no Relatório Fiscal (fls. 19 a 80), os lançamentos das contribuições sociais cumuladas com os mencionados consectários legais referem-se, mais precisamente, ao seguinte:

a) **DEBCAD 37.312.866-5:** 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 37.312.867-3:** 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 pessoas 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;*

[...]

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 2º e 3º da CLT e, bem assim, no inciso I do art. 12 da Lei 8.212, de 1991, quais sejam: pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração.

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte juntou a documentação colacionada às fls 5853 a 7238 e apresentou a impugnação de fls. 5784 a 5852, [...]

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 5.784 a 5.852, em 20/1/14, a qual foi julgada improcedente pela DRJ de Florianópolis (SC), em 21/8/14, conforme Acórdão nº 07-35.433.

Cientificada do Acórdão nº 07-35.433, em 17/10/14, a contribuinte ingressou com o recurso voluntário de fls. 7.292 a 7.369, em 17/11/14.

Ao julgar o recurso voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, concluiu por anular a decisão de primeira instância, nos termos do Acórdão nº 2201-003.663, fls. 7.433 a 7.445, do qual extraímos o seguinte excerto:

Em sede de preliminar, sustenta a recorrente que há um vício que pecha a decisão recorrida de nulidade, uma vez que a autoridade julgadora de primeira instância não se manifestou acerca da arguição de decadência constante da peça defensiva.

Examinando-se detidamente a decisão de piso, verifica-se que há menção à decadência no relatório do acórdão. Contudo, no corpo do voto não se fez qualquer menção à alegação de decadência.

[...]

Dessa forma, os autos devem retornar à DRF/Florianópolis para proferimento de nova decisão, integrando à nova decisão manifestação expressa sobre a tese de decadência levantada pela recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, Dar-lhe provimento no sentido de anular a decisão de primeira instância.

Cientificada do Acórdão nº 2201-003.663, em 16/8/17, segundo o Termo de Ciência de fl. 7.453, a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 7.464 a 7.465, em 18/8/17, na qual reafirmou que os créditos lançados estariam atingidos pela decadência, na forma do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66.

A 6ª Turma de Julgamento da DRJ de Florianópolis (SC) proferiu, então, nova decisão, afastando a decadência e mantendo, por unanimidade de votos, a improcedência da impugnação, conforme Acórdão nº 07-40.781, fls. 7.467 a 7.510, cuja ementa transcrevemos a seguir:

DECADÊNCIA. FALTA DE DECLARAÇÃO DE SEGURADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Iniciado o lustro decadencial, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os lançamentos poderiam ter sido efetuados acaso a contribuinte houvesse declarado os segurados ocultos pela prática simulatória, isto é, em 01/01/2009, o lançamento em causa aperfeiçoou-se com a ciência do sujeito passivo em 20/12/2013, portanto antes de transcorrido o prazo de decadência, a expirar-se apenas em 31/12/2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO 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.

Cientificada da decisão, em 24/10/17, segundo o Termo de Ciência de fl. 7.516, a contribuinte, por meio de seus advogados (procuração de fls. 5.865 e 5.866) apresentou o recurso voluntário de fls. 7.520 a 7.597, em 20/11/17, no qual traz, em síntese, as seguintes alegações:

III. PRELIMINARMENTE - DECADÊNCIA

Conforme anteriormente mencionado, após a determinação de retorno dos autos à 1ª Instância Administrativa para a análise da

decadência do lançamento referente ao período entre 01/2008 e 11/2008, a DRJ/FNS entendeu que o prazo decadencial aplicável ao caso concreto é o previsto no art. 173, I do CTN, em detrimento do art. 150, §4º do mesmo Diploma Legal, de modo que não haveria que se falar em perda do direito da Fazenda à presente cobrança. [...]

Ocorre que, ao contrário do que decidiu a DRJ/FNS, no caso concreto é clara a incidência do art. 150, §4º do CTN2, tendo em vista que o Recorrente efetuou recolhimento de contribuição previdenciária, mesmo que supostamente parcial, em todos os meses de que trata a autuação em tela.

Assim, como o Auto de Infração, repita-se, foi lavrado somente em 20/12/2013, não há dúvida de que a maior parte da cobrança (de 01/2008 a 11/2008) está eivada pelo vício da decadência.

[...]

Em consonância com o entendimento do STJ sobre a matéria, este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, editou a Súmula nº 99, prevendo que o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN deve ser aplicado aos casos em que houve pagamento antecipado de contribuições previdenciárias [...]

E nem se alegue que no caso concreto o prazo legal de decadência seria o previsto no artigo 173, I do CTN em razão da suposta existência de fraude indicada pela fiscalização e mantida pela decisão recorrida. Como foi demonstrado na Impugnação e será também mais uma vez detalhado, não houve qualquer fraude na contratação das pessoas jurídicas, uma vez que tal permissão encontra-se expressa no artigo 129, I da Lei nº 11.196/05, bem como em razão da ausência dos requisitos necessários ao reconhecimento do vínculo trabalhista.

[...]

IV. DO OBJETO SOCIAL DO RECORRENTE E MODO DE EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS

[...] os profissionais especializados que compõe o quadro técnico das pessoas jurídicas contratadas pelo Recorrente não executam o trabalho ou o projeto em sua totalidade - até mesmo pela magnitude e complexidade destes projetos – nem são responsáveis perante o cliente final por este escopo de trabalho. Tratam-se, na verdade, de profissionais que agregam conhecimentos e experiências técnicas necessárias à compatibilização e interface dos projetos entre as disciplinas de apoio. Ou seja, os profissionais se vinculam a projetos técnicos específicos, ainda que por sua natureza sejam projetos longos e complexos.

[...]

Para cada projeto, portanto, são formadas equipes multidisciplinares, que são organizadas em estruturas

específicas de acordo com a demanda, cujo intuito é propiciar a sinergia necessária à integração das diversas disciplinas envolvidas, viabilizando a entrega do resultado final ao cliente.

V. DA EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE AS PESSOAS JURÍDICAS OBJETO DA AUTUAÇÃO E O RECORRENTE – INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO EMPREGATÍCIA

[...]

Fundamentalmente, o que alega a fiscalização é que as pessoas jurídicas contratadas, objeto da autuação, prestaram serviços técnicos ao ora Recorrente, coincidentes com o próprio objeto social da empresa, por meio de seus próprios sócios, o que seria equivalente à relação de emprego, de forma que as pessoas jurídicas foram desconsideradas e os “prestadores dos serviços” transmudaram-se em segurados empregados.

Na mesma linha, nos termos da decisão recorrida, teria sido “constatada a existência da relação empregatícia entre a impugnante e as pessoas físicas relacionadas pela fiscalização”. Segundo o julgador, o Recorrente teria se valido de conduta simulada, contratando pessoas jurídicas, como empregados, visando esquivar-se dos pagamentos das verbas trabalhistas, o que, inclusive caracterizar-se-ia como comportamento fraudulento e doloso, a ensejar a aplicação de multa agravada.

[...]. De fato, muitas vezes há a contratação de pessoas jurídicas que prestam seus serviços por meio de seus próprios sócios, mas tal situação não desnatura a contratação de uma pessoa jurídica, classificando-se, na verdade, como contratação de serviços técnicos, nos termos do art. 129, da Lei nº 11.196/2005 e sem qualquer vínculo empregatício.

Nos termos da decisão recorrida, o caso dos autos “não se subsume na moldura legal que se extrai do disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005”, tendo em vista que teria sido constada a existência da relação de emprego.

Contudo, além de inexistentes, no caso concreto, os requisitos para a configuração do vínculo empregatício, como será mais desenvolvido adiante, há de se destacar que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 foi editado justamente para afastar a insegurança jurídica dos prestadores de serviços que executam serviços intelectuais em caráter personalíssimo, organizados em forma de pessoa jurídica, freando as tentativas do fisco de exigir-lhes obrigações tributárias próprias de pessoas físicas, mesmo na hipótese de configuração aparente de uma relação empregatícia. É o que se passa a demonstrar.

V.1. CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS - ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/2005

[...] a norma do art. 129 da Lei nº 11.196/05 enquadra-se perfeitamente à situação dos autos, uma vez que é clara a

ausência de relação de emprego na prestação dos serviços intelectuais objeto de análise, relacionados à área de engenharia, que envolvem atividades de cunho científico de alto nível de qualificação e especialização, em caráter personalíssimo ou não, conforme cada demanda específica, **sem qualquer relação de subordinação em relação à Recorrente.**

Nesse sentido, cumpre ressaltar que a mais recente e abalada jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se posiciona pela aplicabilidade da norma do art. 129 da Lei nº 11.196/05 a casos como o dos autos, entendendo ainda, que após o advento da referida norma, a descaracterização do contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas somente é possível mediante a comprovação cabal e efetiva de todos os elementos da relação de emprego (o que não ocorreu no caso concreto) e não por simples presunção de que haveria uma interposição artificial de pessoa jurídica na relação entre contratante e contratado.

[...] Entretanto, ao contrário do que alega a Fiscalização, de acordo com a interpretação da Lei nº 11.196/05 dada por este próprio CARF, alguns elementos que fazem parte do contrato de trabalho, tais como a pessoalidade, não eventualidade (habitualidade), subordinação e a onerosidade **também são elementos característicos da prestação de serviços,** não podendo, isoladamente, serem utilizados para a desconsideração do contrato de prestação de serviços e caracterização do vínculo empregatício. **Ou seja, a existência desses elementos, por si só, não caracteriza o contrato de trabalho.**

[...]

No caso dos autos, nem a Fiscalização, nem a decisão recorrida, lograram comprovar a existência de vínculo empregatício dos prestadores de serviços, uma vez que se trata de caso típico de prestação de serviço intelectual específico, regulado pela Lei nº 11.169/05, em que há nítida diferença entre os profissionais empregados do Recorrente e os prestadores de serviços, altamente especializados em áreas que a empresa não possui um funcionário do mesmo nível intelectual, experiência e especialização.

[...]

V.2. DA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO

[...]

Os elementos que compõem a relação de emprego, portanto, são a prestação de trabalho por pessoa física, efetuada com pessoalidade pelo trabalhador, de forma não eventual e onerosa e sob subordinação jurídica ao tomador dos serviços. A ausência de qualquer um desses requisitos descaracteriza a relação de emprego, como ocorre no caso concreto.

V.2.1. CARACTERÍSTICAS DOS CONTRATOS

[...]

De fato, como ressaltado na decisão recorrida, os contratos autuados são, em sua maioria, extremamente similares, diferenciando-se basicamente em relação aos serviços contratados e a forma de pagamento. Assim, a padronização dos contratos e a eleição de um responsável para as tratativas entre as partes contratantes, para a fiscalização e para o nobre julgador de primeira instância, seria indício de fraude à legislação trabalhista.

Todavia, tal similaridade não desperta suspeitas ou induz à conclusão de que os mesmos se travestem de típicas relações de empregos. Com efeito, como exigência do mundo corporativo, especialmente em se considerando que o Recorrente integra grupo estrangeiro, os contratos devem seguir determinadas diretrizes, como forma de proporcionar maior uniformidade, rapidez, eficiência e dinamismo às relações contratuais.

[...]

Assim, não se verifica qualquer irregularidade nos contratos firmados, que se encontram nos estritos limites da lei, atendendo aos interesses de ambas as partes envolvidas, passando-se a demonstrar também, a ausência da cumulatividade dos requisitos necessários ao reconhecimento do vínculo empregatício.

V.2.2. ONEROSIDADE

[...] no caso concreto [...] não houve o pagamento de verbas típicas do contrato de trabalho tais como férias, 13º, dentre outras, conforme se depreende da documentação acostada aos autos, especialmente dos depoimentos tomados pela fiscalização, haja vista que TODOS os sócios de pessoas jurídicas intimados pela fiscalização afirmaram categoricamente que nunca receberam qualquer benefício do Recorrente.

[...]segundo a decisão recorrida, no caso dos autos, não haveria que se esperar que o Recorrente efetuasse pagamentos relativos às férias, décimo terceiro salário, etc., eis que a simulação perpetrada pela empresa teria como pressupostos exatamente a ausência do cumprimento destas obrigações.

Veja-se o absurdo da alegação, na medida em que o julgador pressupõe a existência de fraude pela ausência de determinados pagamentos que, além de incabíveis no caso concreto, demonstram exatamente a inexistência do vínculo empregatício!

No mais, segundo a decisão recorrida, o reembolso de despesas efetuado pelo Recorrente, aos contratados, tais como taxi, telefone e viagens, seria irregular e característico das relações de emprego, haja vista que os contratos não preveem disposição regulando tais obrigações. [Todavia], quaisquer despesas

incorridas por prestadores de serviço, independentemente da previsão contratual, podem ser reembolsadas pelo tomador mediante simples acordo entre as partes, sendo esta uma prática de mercado que não pode ser negada pela decisão recorrida.

[...]

Destaque-se ainda que, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, o Recorrente não fornecia plano de saúde aos sócios ou empregados das empresas jurídicas contratadas, mas apenas efetuava o desconto do valor relativo aos Planos de Saúde e os repassava à associação responsável por gerir o plano, devido ao convênio formalizado entre as partes. [...]

V.2.3. INEXISTÊNCIA DE HABITUALIDADE E EXCLUSIVIDADE

[...] no caso dos contratos firmados entre o Recorrente e as pessoas jurídicas objeto da autuação, não há qualquer determinação de exclusividade (vejam as cópias dos contratos, por amostragem, em anexo à Impugnação).

Na verdade, ao longo de todas as contratações, tanto o recorrente quanto as pessoas jurídicas contratadas encontravam-se livres para contratar com terceiros. Se as pessoas jurídicas contratadas não o fizeram (fato este que não tem como ser apurado com precisão pelo Recorrente, como visto, eis que não tem competência para intimar as empresas contratadas para prestação de informação, ao contrário da fiscalização), o foi por simples falta de interesse profissional, o que não pode ser imputado ao Recorrente.

[...]

Por outro lado, a ausência de habitualidade se observa pelo fato de os valores de faturamento mensal de cada uma das empresas contratadas sofrerem variações substanciais de um mês para o outro, diferentemente do que ocorre em uma relação de emprego, pelo qual o empregado, via de regra, recebe um valor fixo mensal a título de salário. No caso concreto, a variação dos faturamentos mensais justifica-se na medida em que estes variam em razão da quantidade e do trabalho desenvolvido, o que não ocorre em uma relação típica de emprego.

[...]

V.2.4. PESSOALIDADE

[...]

A pessoalidade também existe nas relações entre pessoas jurídicas, uma vez que é perfeitamente admissível que uma pessoa jurídica seja contratada em razão da expertise de seu sócio, sem que isso caracterize qualquer vínculo empregatício. Um exemplo claro e inequívoco é a contratação de escritórios de advocacia e das grandes firmas de auditoria.

[...]

V.2.5. INEXISTÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO

Por fim, pela análise dos contratos e da realidade dos fatos, há de se reconhecer que em momento algum esteve presente o requisito subordinação jurídica, eis que as pessoas jurídicas não prestam serviços ao Recorrente, sob a dependência deste, não se inserindo na sua organização empresarial, nem se submetendo a ordens de qualquer chefe ou sujeitas à punição disciplinar.

[...]

VI. DA MULTA

Por fim, na remota hipótese de ser mantida qualquer parte da autuação, o que se admite apenas por argumentar, deve ainda ser cancelada a multa agravada aplicada ao Recorrente, uma vez que ausente qualquer prova de circunstâncias agravantes — sonegação, fraude e conluio, a ensejar a aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 [...].

[...] além da multa de 150% sobre o valor das contribuições supostamente não recolhidas ter feição confiscatória e ser totalmente agressiva aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, o que, já há muito foi assentado pela doutrina e jurisprudência, não há como se falar em evidente dolo a ensejar a qualificação da penalidade, no caso concreto.

[...]

De mais a mais, a simples disposição do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, que autoriza a contratação do trabalho intelectual por meio de pessoas jurídicas afasta a presunção de fraude no caso concreto. [...]

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto 70.235, de 6/3/72. Assim, dele se toma conhecimento.

Da preliminar de decadência

Segundo a Recorrente, a maior parte do crédito lançado estaria atingida pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, uma vez que teria havido a antecipação de pagamento e nenhuma fraude na

contratação das pessoas jurídicas, todavia, da mesma forma que o julgado de primeiro grau, não entendemos assim.

Primeiramente, como bem assentado no voto condutor do acórdão recorrido, “não se está a exigir uma diferença de recolhimento de contribuição, hipótese em que, havendo a contribuinte declarado os segurados cuja remuneração serviu de base ao recolhimento, o Fisco estaria, em tese, aparelhado para homologar, ou não, o pagamento antecipado da exação, cotejando a base de cálculo declarada com as informações referentes a esses segurados constantes na folha de pagamento e demais documentos contábeis e fiscais”.

No caso em tela, foram lançadas contribuições sobre valores pagos a segurados que não tinham sido considerados empregados pela Recorrente. Logo, em relação a tais segurados, não houve qualquer recolhimento. Lembrando que a Súmula CARF nº 99, citada no recurso voluntário, diz respeito a salário indireto, ou seja, a verbas recebidas pelo empregado, mas não incluídas, pelo empregador, na base de cálculo das contribuições, como ocorre quando o empregado recebe, por exemplo, participação nos lucros, previdência privada, auxílio educação, etc., pagas em desconformidade com a legislação, e a fiscalização enquadra tais verbas com salário. Nesse exemplo, tendo a empresa recolhido as contribuições normais em relação ao salário do empregado, tem-se por caracterizada a antecipação de pagamento, o que não ocorre no presente processo, uma vez que a base de cálculo, apurada pela fiscalização, diz respeito a segurados que sequer tinham sido considerados como empregados pela Recorrente.

Segue nessa linha a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, conforme se observa no seguinte excerto do voto condutor do Acórdão nº 9202-005.177, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

De imediato, refuto a tese do acórdão recorrido de que aplicável, ao caso concreto, a súmula CARF nº 99. A referida súmula teve por objetivo pacificar entendimento nos casos de salários indiretos, em que ocorrem lançamentos de diversas rubricas do conceito latu de remuneração. Referida súmula será aplicável, unicamente, aos lançamentos que envolvam salários indiretos, tais como: PLR, vale alimentação, fornecimento de educação, plano de saúde, dentre diversas outras utilidades que podem constituir salários indiretos, quando fornecidos fora das hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, previstas no art. 28, §9º da lei 8212/91. Fica fácil essa constatação quando verificamos os paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula CARF nº 99.

Sendo assim, por falta de antecipação de pagamento, correta a decisão de primeiro grau ao aplicar a regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN.

Ademais, como será visto neste voto, as práticas adotadas pela Recorrente demonstram clara dissimulação de contratos de emprego mediante a contratação simulada de pessoas jurídicas, o que leva a subsunção do quadro fático à regra consignada na parte final do § 4º do art. 150, do CTN. Dessa forma, por mais esse motivo, deve ser afastada a contagem do prazo decadencial a partir dos fatos geradores e aplicada a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

Portanto, como os créditos lançados se referem ao período de 01/2008 a 12/2008, tendo a Fazenda Pública prazo até 31/12/13 para efetuar o lançamento, como a ciência do lançamento ocorreu em 20/12/13, os créditos, em questão, não foram atingidos pela decadência.

Do Mérito

Da caracterização da relação de emprego

Aduz a Recorrente que a “norma do art. 129 da Lei nº 11.196/05” se enquadra “perfeitamente à situação dos autos”, uma vez que, em seu entendimento, estaria “clara a ausência de relação de emprego na prestação dos serviços intelectuais objeto de análise”.

Pois bem, para melhor análise da questão, convém examinarmos cada um dos elementos caracterizadores da relação de emprego, abordados no recurso voluntário.

Da onerosidade

Segundo a defesa, não teriam sido pagas aos prestadores de serviços verbas típicas da relação de emprego, tais como férias e décimo terceiro, e tampouco plano de saúde, todavia, como bem apontado pela decisão recorrida, não era de se esperar algo diferente, pois, se na ótica da Recorrente foram contratadas empresas e não empregados, não teria o menor sentido o pagamento de tais verbas.

Contudo, a onerosidade é caracterizada pelo simples pagamento (retribuição) pelos serviços prestados, e isso restou evidenciado no caso em análise (vide planilha de notas fiscais de fls. 5.423 e 5.424).

Quanto aos pagamentos realizados a título de reembolso de despesas, argui a Recorrente que tais pagamentos seriam uma “prática de mercado” e que não poderia ser negada pela decisão recorrida, porém, a decisão de primeira instância não negou tal prática, limitando-se a destacá-la e a mostrar que a forma como foi contabilizada sugere pagamento próprio da relação empregatícia, senão, vejamos o seguinte trecho do seu voto condutor:

Não há nos contratos, todavia, qualquer disposição regulando tais obrigações e a comprovação das despesas a serem reembolsadas, além do que a impugnante não esclarece o fato levantado pela fiscalização (fl. 48) de que foram lançadas em sua contabilidade (conta de despesas n.º 411020039, denominada Serviços de Engenharia – Tarifa Horária) despesas referentes à provisão de verba mensal paga a título de “ajuda de custo” e à provisão feita a título de “incentivo às PJ” contratadas, lançamentos esses que não encontram respaldo nas cláusulas do contrato de prestação de serviços em causa, e cuja terminologia, a priori, mais se afeiçoa a eventos advindos de um contrato que trata da relação de emprego.

Em face ao disposto na transcrição acima, assim se manifestou a Recorrente:

Neste ponto, há de se esclarecer ainda a insubsistência da alegação posta na decisão recorrida, no sentido de que a

escrituração contábil dos pagamentos às pessoas jurídicas sugeriria a relação de emprego. Ora, como bem destacado pelo próprio fiscal autuante, a denominação de um documento não altera sua natureza jurídica. Assim, não obstante alguns arquivos relativos aos reembolsos de despesas das pessoas jurídicas e pagamentos fazerem referência equivocadamente à denominação folha de pagamento, ao invés do termo “conforme planilha” - utilizado na grande maioria da escrituração, os arquivos nada mais são que planilhas demonstrativas e de controle, equivocadamente denominadas pelo responsável pelo lançamento, não alterando assim em nada a real natureza jurídica daquelas verbas: reembolso de despesas e pagamentos à pessoas jurídicas.

Como se vê, a Recorrente justifica os termos utilizados na escrituração como “equívocos” na escolha dos termos, porém, a terminologia presente na contabilidade, aliada à ausência de previsão contratual em relação aos reembolsos, corrobora, sim, uma relação de emprego.

Quanto ao fornecimento de plano de saúde aos prestadores de serviços, a Recorrente alega que não arcou com tal despesa em relação aos prestadores, mas apenas que pagou à ASSOEPS (Associação Nacional das Empresas Projetistas e Prestadoras de Serviços na Área de Engenharia e Congêneres) pelos planos e que descontou os pagamentos dos valores repassados aos prestadores, todavia, busca comprovar tal alegação apenas com depoimentos, sem trazer à baila qualquer comprovante mais robusto, tal como notas fiscais discriminando os descontos, mas, pelo contrário, afirma no recurso que “somava o valor destas despesas ao valor dos serviços prestados, para preenchimento das notas fiscais, mas ao efetuar os pagamentos, descontava 100% das despesas”. Vide o seguinte trecho do depoimento prestado pelo Sr. Célio Rodrigues Silva e colacionado no recurso voluntário, fl. 7.557 e 7.558:

A ASSOEPS era apenas um facilitador, um meio através do qual a Minercunsult contratava o plano de saúde coletivo para todos os PJs. A taxa de administração cobrada pela ASSOEPS de cada prestador de serviços, bem como a mensalidade da Unimed e eventuais coparticipações resultantes de consultas e exames médicos, eram informadas aos PJs pela Minerconsult para que fossem destacados no corpo das notas fiscais como despesas reembolsáveis. Neste caso, deve-se notar que o faturamento bruto do sócio-responsável ficava falsamente maior, pois o valor das despesas reembolsáveis era somado ao valor dos serviços prestados no mês. Como consequência, o sócio-responsável acabava pagando, injustamente, mais impostos sobre um faturamento bruto que deveria corresponder apenas aos serviços prestados. (sic)

A Minerculsut, ao efetuar o pagamento na conta da Terotec Serviços, depositava o valor já descontado de 100% das despesas. Ou seja, o que a Mineerconsult já tinha repassado como pagamento à ASSOEPS, neste momento, era descontado integralmente do pagamento da Terotec. (sic)

(Grifo no original)

Da transcrição acima, além do estranho procedimento de não destacar o valor do plano de saúde nas notas fiscais, o que teria importado no aumento da carga tributária para os prestadores, nota-se uma sutil, mas reveladora percepção da Recorrente em relação às empresas contratadas, as quais são referenciadas como “os PJs”, dando a entender que as pessoas jurídicas eram tratadas como verdadeiras pessoas físicas “pejotizadas”.

Da habitualidade e exclusividade

Segundo a Recorrente, nos contratos não havia “qualquer determinação de exclusividade”, estando as pessoas jurídicas contratadas livres para contratar com terceiros.

Quanto à habitualidade, a Recorrente busca rebatê-la sob o argumento de que “os valores de faturamento mensal de cada uma das empresas contratadas sofrerem variações substanciais de um mês para o outro, diferentemente do que ocorre em uma relação de emprego”. (*sic*)

Primeiramente, quanto à exclusividade, segundo se infere do item 4.1.1 do relatório fiscal, fl. 38, a própria autoridade lançadora não teria considerado a exclusividade como elemento suficiente a demonstrar a relação de emprego e isso restou claro no seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

Dentre tais elementos caracterizadores da relação de emprego, e isto a própria autoridade autuante reconhece, no corpo dos autos, não se inclui a exclusividade na prestação do serviço, [...]

No que concerne à habitualidade, não merece guarida a alegação da Recorrente de que os valores de faturamento mensal de cada uma das empresas contratadas teriam sofrido variações substanciais de um mês para o outro, diferentemente do que ocorre em uma relação de emprego.

Nesse ponto, transcrevemos o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido, com o qual concordamos:

É que a habitualidade em uma relação de emprego não está relacionada à uniformidade da quantia paga pelo empregador para remunerar o empregado, e nem mesmo à exclusividade ou à continuidade na prestação do serviço, mas sim à ideia de permanência do serviço prestado que, por ser necessário à atividade corrente do empregador, insere-se dentre as atividades essenciais à consecução dos seus objetivos sociais e, portanto, não se qualifica como trabalho esporádico.

Mozart Victor Russomano¹ expõe que o trabalho eventual, ou seja, não habitual, é “aquele que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito [...]. Os fatos é que revelarão, portanto, se a tarefa do trabalhador na empresa é eventual ou permanente”.

Maurício Godinho Delgado², por sua vez, ao tratar da teoria dos fins do empreendimento, informa que “eventual [não habitual] será o trabalhador chamado a realizar

¹ RUSSOMANO, Mozart Victor. Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho. Vol. 1, 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 12.

² DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 3ª ed. São Paulo: LTr, 2004, p. 296.

tarefa não inserida nos fins normais da empresa – tarefas que, por essa razão, serão esporádicas e de estreita duração”.

Essas situações apontadas por Mozart Victor Russomano e Maurício Godinho Delgado não são evidenciadas no caso da Recorrente, segundo se observa no seguinte excerto do relatório fiscal, fl. 47:

Todos os objetos dos contratos apresentados, sem qualquer exceção, que, aliás, seriam melhor denominados como funções, 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.

*Tratam-se, pois, engenheiros, técnicos, coordenadores e gerentes de obras e projetos, desenhistas e projetistas, das peças principais, básicas e fundamentais, capazes de levar a sociedade MINERCONSULT efetivamente a alcançar seus pretendidos objetivos (**habitualidade e não eventualidade**), sem os quais, pode-se decerto afirmar, seu negócio, ou sua atividade fim — Serviços de Engenharia —, definitivamente não prosperariam.*

(Grifo no original)

Portanto, diante do quadro que se apresenta, não vemos como afastar a habitualidade na prestação dos serviços contratados.

Da personalidade

Segundo a Recorrente, a personalidade também existe nas relações entre pessoas jurídicas, uma vez que é perfeitamente admissível que uma pessoa jurídica seja contratada em razão da expertise de seu sócio, sem que isso caracterize qualquer vínculo empregatício.

De fato, ao contratar uma pessoa jurídica, independente de qual empregado desta irá realizar o serviço, a relação da contratante é com a empresa contratada, ou seja, a personalidade se dá nesse nível, entre pessoas jurídicas, e mesmo que a contratação tenha sido motivada pelo fato da empresa contratada ter um funcionário altamente qualificado em seu quadro de empregados.

Porém, no caso em tela, não é o que se observa, segundo o seguinte trecho do voto condutor da decisão recorrida:

Já no caso dos autos, ao revés do que foi exposto, o elemento fático-jurídico da personalidade não está relacionado às pessoas jurídicas formalmente contratadas para prestarem serviço à impugnante, mas sim aos sócios dessas pessoas jurídicas, isto é, pessoas físicas que são previamente designadas pela própria impugnante para efetivamente prestarem o serviço contratado.

No ponto, aliás, a impugnante sequer contesta a imputação fiscal de que, em lugar de atestados técnicos com histórico de serviços executados pelas pessoas jurídicas em causa, exigia apenas currículos profissionais das pessoas físicas dos sócios responsáveis/administradores e/ou entrevistas técnicas com os mesmos, sendo que todos os sócios que prestaram esclarecimentos à fiscalização declararam que absolutamente nada foi solicitado, ou exigido, por parte da impugnante sobre as indigitadas pessoas jurídicas (fls. 5130 a 5275).

Neste passo, a impugnante chegou ao ponto de assinar com a mesma pessoa jurídica (MD PROJETOS LTDA), no mesmo ano, três contratos de prestação de serviço, cada um deles designando um dos três diferentes sócios da PJ que figura no contrato, para prestarem exatamente o mesmo serviço (fls. 774 a 781, 782 a 797 e 798 a 805).

Quanto ao fato de que a Recorrente exigia apenas o currículo das pessoas físicas que prestaram os serviços e não das pessoas jurídicas, assim restou alegado no recurso voluntário:

[...] quando a fiscalização questionou, por exemplo, se o Recorrente exigiu das empresas a apresentação de atestados de capacidade técnica ou currículo da pessoa jurídica, desconsiderou o real interesse da autuada nestas empresas – a capacidade técnica de seus sócios ou empregados, o que não tem qualquer vinculação com o currículo da empresa ou mesmo seu patrimônio contábil.

(Grifo no original)

É óbvio que a qualificação técnica do quadro de profissionais das empresas contratadas deve ter influenciado, em muito, na escolha dessas empresas, porém, se uma pessoa jurídica precisa contratar uma pessoa jurídica para a realização de um trabalho, sem sombra de dúvida, irá se certificar quanto à capacidade técnica e gerencial dessa pessoa jurídica, antes da contratação. Isso é o mínimo esperado na contratação de uma pessoa jurídica, porém, como restou demonstrado, a única preocupação da Recorrente foi com a capacidade técnica das pessoas físicas que prestariam os serviços. O que leva a concluir que a pessoalidade estava muito mais relacionada às pessoas físicas do que às pessoas jurídicas.

Quanto à empresa MD PROJETOS LTDA., em relação a qual a Recorrente assinou três contratos no mesmo ano, para a prestação do mesmo serviço, tendo sido designado em cada contrato um dos três sócios da empresa, restou assim alegado no recurso:

*[...] o fato de o Recorrente ter assinado três contratos com a mesma pessoa jurídica, no mesmo ano e para a realização do mesmo trabalho, ao contrário do alegado na decisão recorrida, não demonstra a pessoalidade na prestação de serviços. Como reconhecido na decisão, cada um destes contratos foi assinado por um sócio diferente da pessoa jurídica contratada, **que em cada um dos casos ficou como responsável pelo contrato e por executar do serviço.** Ou seja, o mesmo trabalho poderia ser realizado por qualquer um dos sócios da contratada, que possuíam a mesma qualificação técnica, e em cada uma das*

situações um deles foi designado pelo prestador para a execução do trabalho. Ora, não há qualquer pessoalidade, para fins de configuração da relação de emprego, neste caso, haja vista que o trabalho contratado pode ser realizado por qualquer um dos sócios da pessoa jurídica contratada.

Vejamos, agora, o que restou exarado no relatório fiscal, fls. 61 e 62, a esse respeito:

i) Esclarecimentos apresentados por escrito pelo Sr. MARCIO ANTONIO DE MATOS (MD PROJETOS LTDA):

- *Função/categoria dos 3 (três) contratos: Projetista;*
- *"Quando da contratação de profissionais sócios..., os respectivos currículos não foram solicitados", informou;*
- *"Com relação a PJ não foi solicitado nenhum atestado ou currículo", acresceu sobre sua contratação;*
- *"O controle das horas era feito através de medição";*
- *"Os serviços eram todos executados nas dependências da MINERCONSULT...em Belo Horizonte", declarou sobre local onde trabalhava;*

No caso desta PJ, atipicamente, seus 3 (três) sócios, na época, prestaram serviços a MINERCONSULT como pessoas físicas. Tanto que foram celebrados separadamente 3 (três) contratos, um para cada profissional pessoa física, demonstrando que na realidade estavam sendo contratados 3 (três) profissionais, categoria projetista, e não uma PJ, a qual prestou-se tão somente a emissão de NF/Faturas para, conforme exposto anteriormente, dar roupagem comercial a uma relação, de fato, empregatícia.

Os 3 (três) sócios contratados por meio da mesma PJ mas através de contratos completamente independentes (CONTRATOS MINER Nº 1974, 2049 e 2082, anexo DOCS DILIGENCIAS), assinados em datas distintas, cada um por um sócio, não por coincidência, exatamente o mesmo que é designado no respectivo contrato como gestor (item 5.12 da Clausula Quinta) e executor dos serviços (Termo Aditivo ao Contrato, assinado na mesma data deste).

Ora, na forma como foram pactuados esses contratos, não há dúvida de que se assemelham muito a contratos de emprego, o que leva a crer que foram contratadas, em verdade, três pessoas físicas (projetistas), para prestarem serviços relacionados às atividades normais da contratante, nas suas dependências e com controle de horário, e não, efetivamente, a empresa MD PROJETOS LTDA.

Da subordinação

Segundo a defesa, não houve subordinação jurídica nas contratações efetuadas, pois as pessoas jurídicas não teriam prestado serviços à Recorrente, sob a

dependência desta, não se inserindo na sua organização empresarial, nem se submetendo a ordens de qualquer chefe ou sujeitas à punição disciplinar.

Todavia, compulsando os autos, não é o que observa.

Conforme destacado pela decisão recorrida, nos termos da Cláusula 6.10 dos Contratos de Prestação de Serviços, as pessoas que prestaram os serviços eram obrigadas não só a informar ao tomador sobre o andamento dos trabalhos, mas também quaisquer informações sobre os métodos e as técnicas de trabalho empregadas.

E não é só isso, segundo a Cláusula Quinta dos Contratos, as pessoas físicas que prestaram os serviços também eram obrigadas a respeitar não só a normas de segurança da empresa, mas também as condições internas de trabalho, a disciplina e os regulamentos estabelecidos pela empresa.

E, ainda, tinham que informar à Recorrente a quantidade de horas trabalhadas, seguindo a mesma sistemática adotada em relação aos empregados da empresa. Nesse ponto, mostram-se reveladores os seguintes trechos de depoimento de alguns dos prestadores de serviços:

Depoimento/Esclarecimentos apresentados por escrito pelo Sr. CÉLIO RODRIGUES SILVA (TEROTEC SERVIÇOS LTDA. - ME):

- As horas trabalhadas eram processadas em rede corporativa por meio de aplicativo denominado FAM (Folha de Apropriação Mensal), onde eram controladas "as horas trabalhadas não só dos colaboradores, também chamados PJ, mas também dos empregados da MINERCONSULT, contratados em regime CLT", revelou;

- "Ao final de cada dia, PJs e celetistas faziam apropriação das horas trabalhadas, descrevendo, em detalhes, as atividades realizadas e quantas horas foram gastas em cada uma delas, por centro de custo ou ordens de serviços de projeto para controle de custos da Gerência de Projetos", detalhou;

*- Todos os serviços eram executados pelo sócio-responsável nas dependências dos escritórios da MINERCONSULT, em Belo Horizonte, com **absoluta regularidade e frequência**, em horário comercial **pontualíssimo**, de segunda a sexta feira, com realização de **horas extras** sempre que a demanda do projeto assim o exigia", declarou sobre o local e condições em que prestava serviços;*

Esclarecimentos apresentados por escrito pelo Sr. DELVAUX MARCOS DE SOUZA LUCIANO (DPI DESENHOS E PROJETOS INDUSTRIAIS LTDA.):

- "O controle de horas era feito através de apropriação eletrônica diária", revelou;

Depoimento prestado pelo Sr. JOSÉ VILSON DE SOUZA ALCAMIM (ALCAMIM SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA. - ME):

- "Quando era necessário fazer horas extraordinárias, fazíamos uma espécie de banco de horas. Inclusive quando saí, no final de 2012, recebi em 02/2013 cerca de 200 horas, como horas normais, relativas a horas acumuladas anteriormente", revelou ao ser indagado sobre recebimento de horas extras;

Como se nota nesses depoimentos, lembrando que há outros registrados no relatório fiscal, a Recorrente controlava a frequência e as horas trabalhadas pelos prestadores, seguindo a mesma sistemática adotada em relação aos seus empregados, o que demonstra, de forma robusta, a subordinação.

Quanto à alegação da Recorrente de que os prestadores não teriam se submetido a ordens de qualquer chefe ou que não estariam sujeitos à punição disciplinar, insta trazermos à baila a seguinte lição de Maurício Godinho Delgado³:

[...] no Direito do Trabalho a subordinação é encarada sob um prisma objetivo: ela atua sobre o modo de realização da prestação e não sobre a pessoa do trabalhador. É, portanto, incorreta, do ponto de vista jurídico, a visão subjetiva do fenômeno, isto é, que se compreenda a subordinação como atuante sobre a pessoa do trabalhador, criando-lhe certo estado de sujeição ("status subjectiones"). Não obstante essa situação de sujeição possa concretamente ocorrer, inclusive com inaceitável frequência, ela não explica, do ponto de vista sócio-jurídico, o conceito e a dinâmica essencial da relação de subordinação. Observe-se que a visão subjetiva, por exemplo, é incapaz de captar a presença de subordinação na hipótese de trabalhadores intelectuais e altos funcionários.

Também se mostra oportuno colacionarmos, neste voto, outra lição de Maurício Godinho Delgado⁴, citada na decisão recorrida e que informa haver uma dimensão estrutural pela qual se revela a subordinação jurídica, se expressando “pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber (ou não) suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização e funcionamento”.

Portanto, tem-se clara a presença da subordinação na prestação dos serviços contratados, sendo esta, inclusive, um dos mais importantes elementos caracterizadores da relação empregatícia.

Sendo assim, diante de todo o exposto, não resta dúvida de que os elementos caracterizadores da relação de emprego estão presentes nas contratações efetuadas pela Recorrente, razão pela qual são improcedentes as alegações recursais quanto a esse ponto.

Da multa qualificada

A Recorrente pleiteia o cancelamento da multa qualificada, uma vez que, em seu entendimento, estaria "ausente qualquer prova de circunstâncias agravantes - sonegação, fraude e conluio, [...] prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996", e que

³ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 3ª ed. São Paulo: LTr, 2004, p. 303.

⁴ DELGADO, Maurício Godinho. Direitos fundamentais na relação de trabalho. Revista LTr, São Paulo: LTr, v. 70, n. 06, junho de 2006, p. 667.

o art. 129, da Lei 11.196/05, teria autorizado a contratação do trabalho intelectual por meio de pessoas jurídicas, o que afastaria a presunção de fraude no caso concreto.

Aduz, ainda, ter a multa aplicada feição confiscatória, totalmente agressiva aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Contudo, não merecem guarida tais argumentos.

A multa aplicada está prevista no art. 44, inciso I, parágrafo primeiro, da Lei 9.430, de 27/12/96, tendo sido aplicada em observância ao comando do art. 35-A da Lei 8.212/91, nos seguintes termos:

Lei 8.212/91

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Lei 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§ 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.

No caso em tela, as contratações efetuadas se revelaram em verdadeiras relações empregatícias, camufladas na forma de contratação de pessoas jurídicas, uma vez que foram dissimulados contratos de emprego na forma de contratos simulados de prestação de serviços por meio de empresas, e isso se deu mediante um planejamento intencional, voltado à obtenção de mão de obra menos onerosa, segundo se extrai do seguinte excerto do relatório fiscal, fls. 77 e 78:

Conforme fartamente comprovado ao longo do presente Relatório Fiscal, em especial no título 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 tributária 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.

Portanto, tem-se por demonstrada a prática de uma conduta dolosa tendente a impedir (ou dissimular) a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante das contribuições previdenciárias devidas.

Ademais, o art. 129, da Lei 11.196/05, em que pese autorizar a contratação de trabalho intelectual por meio de pessoas jurídicas, rechaça, em sua parte final, o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de sua finalidade, e que é, efetivamente, o que se observa no caso em análise.

Quanto à alegada feição confiscatória da multa, impende ressaltar que o princípio do não-confisco, estabelecido na Constituição Federal de 1988, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Além do mais, independente do seu *quantum*, a multa ora imposta decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção da norma punitiva à conduta, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos dela decorrentes.

Portanto, improcedem as alegações recursais quanto à multa qualificada.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Voto Vencedor

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Redator Designado.

Ressalvando que fui vencido no mérito relativo à contratação de empregados através de pessoas jurídicas interpostas, coube-me a elaboração do voto vencedor no tocante à decadência e à qualificação da multa de ofício.

Nesses dois pontos, o eminente relator votou por negar provimento ao recurso voluntário.

Todavia, e com o mais elevado respeito, votei por divergir nos seguintes termos:

O prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, é igualmente considerado como um prazo de homologação tácita do lançamento por homologação (ou recolhimento por homologação). Ali está estabelecido que o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, o qual é homologado tacitamente pelo decurso do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

No caso concreto, as contribuições estão sujeitas ao lançamento por homologação e a contribuinte fez o pagamento antecipado dos valores que entendia devidos. Tal recolhimento antecipado, a propósito, é calculado e efetuado sobre a folha de salários (ou folha de pagamentos) como um todo, e não empregado por empregado, tanto que levado a cabo numa única guia de recolhimento, por competência e por código, e não por pessoa física.

Esse recolhimento antecipado, por óbvio, viabiliza a atividade homologatória pelo fisco e inexistente qualquer critério legal que permita concluir que o lustro decadencial seja aferido por trabalhador.

Os comprovantes de recolhimentos anexados às fls. 5872 e seguintes do PAF demonstram a existência de recolhimentos parciais das contribuições nas competências 01/2008 e 11/2008; e, com o devido respeito ao entendimento do ilustre conselheiro relator, entendemos que o recolhimento antecipado a que se refere o art. 150, § 4º, do CTN, a Súmula CARF 99 e o recurso repetitivo nº REsp 973.733/SC, é o recolhimento antecipado da exação, considerando-se a folha de pagamento como um todo, e não a folha de pagamento por funcionário.

Veja-se, primeiramente, o julgado do STJ em sede de recurso representativo de controvérsia, o qual alude ao recolhimento antecipado da exação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS

PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

Veja-se, em segundo lugar, a Súmula CARF 99, a qual alude expressamente ao "valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador", sendo iniludível que houve o citado recolhimento antecipado pelo contribuinte nos fatos geradores nas competências 01/2008 a 11/2008:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Insista-se que as contribuições em referência são incidentes sobre a folha de salários, na dicção do art. 195, inc. I, alínea a, da CF. Quer dizer, a totalidade da folha deve ser indubitavelmente considerada, inexistindo, ainda, qualquer critério legal que permita concluir que a aferição dos recolhimentos parciais seja feita por empregado ou mesmo por parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Logo, entendo que houve sim recolhimentos parciais.

Por fim, também entendo que não houve dolo, fraude ou simulação, uma vez que a recorrente agiu de acordo com um modo de proceder que entendeu ser lícito. Ademais, ainda que se entenda que houve a caracterização de vínculo empregatício, tal caracterização não implica automaticamente o reconhecimento de ato doloso por parte da recorrente.

Como já pontuado no acórdão 2201003.664, cujo contribuinte é a própria recorrente, não houve nenhuma declaração falsa ou omissão de informação, e os fatos estavam

explicitados na contabilidade e nos registros do sujeito passivo. Veja-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão retro mencionado:

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.

Portanto, é aplicável ao caso o disposto no art. 150, § 4º, do Código, de tal modo que, como o lançamento foi efetuado em 20/12/2013, realmente estavam decaídas as contribuições até a competência 11/2008.

De outro vértice, e diante do que foi dito com relação à inexistência de dolo, fraude ou simulação, é incabível a qualificação da multa de ofício, multa que somente pode ser duplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/1964, *ex vi* do disposto no § 1º do art. 44 da Lei 9430/1996.

Diante do exposto, e ressaltando que fui vencido no mérito relativo à contratação de empregados através de interpostas pessoas jurídicas, voto por acolher a preliminar de decadência até a competência 11/2008 e por desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para 75%.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci