



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

**Processo n°** 15504.720248/2014-09  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.374 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2017  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** PLANEX S/A CONSULTORIA DE PLANEJAMENTO E EXECUCAO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA. INTELIGÊNCIA DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/05. POSSIBILIDADE.

A contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, mesmo em caráter personalíssimo, encontra seu limite na relação de emprego. Caracterizado o vínculo de emprego, em especial a subordinação, as disposições do artigo 9º da CLT embasam a desconsideração do negócio jurídico firmado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADORA. OCORRÊNCIA NA SIMULAÇÃO.

A consequência prevista pelo legislador para a simulação, devidamente comprovado pelo Fisco, é a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão do lançamento os valores referentes ao pagamentos efetuados a empresa Superven Projetos e Supervisão Ltda.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas constituídas como pessoas jurídicas prestadoras de serviços personalíssimos, além das devidas a outras entidades e fundos.

Os motivos ensejadores do lançamento tributário se encontram no Relatório Fiscal (fls 39 do processo digitalizado). Na ação fiscal foram constituídos os seguintes documentos de crédito:

- **Auto de Infração - Debcad nº 51.047.317-2**, no valor de **R\$ 2.731.696,84**, atualizado até janeiro de 2014, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, relativo à quota patronal de contribuição previdenciária devida sobre os valores pagos aos segurados empregados e aos contribuintes individuais constituídos como pessoas jurídicas.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.047.318-0**, no valor de **R\$ 205.198,51**, atualizado até janeiro de 2014, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, relativo à parte dos segurados da contribuição previdenciária devida sobre os valores pagos aos segurados empregados e aos contribuintes individuais constituídos como pessoas jurídicas.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.047.319-9**, no valor de **R\$ 524.920,25**, atualizado até janeiro de 2014, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, relativo à contribuição devida aos terceiros sobre os valores pagos aos segurados empregados constituídos como pessoas jurídicas.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.053.325-6**, no valor de **R\$ 1.812,87**, atualizado até janeiro de 2014, referente multa por não preparar folha de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.053.326-4**, no valor de **R\$ 18.128,43**, atualizado até janeiro de 2014, referente multa por deixar de lançar em títulos próprios da contabilidade.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.053.327-2**, no valor de **R\$ 1.812,87**, atualizado até janeiro de 2014, referente multa por deixar de

arrecadar mediante desconto as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

O crédito tributário constituído se refere a período de janeiro de 2009 a dezembro de 2011. O lançamento tributário se aperfeiçoou com a ciência pessoal do sujeito passivo em 12 de janeiro de 2014.

Inconformado, o contribuinte apresenta impugnação (fls. 673), tempestivamente. A 7ª Turma da DRJ Curitiba, por unanimidade, por meio do Acórdão 06-50.302 (fls. 890), decidiu pela improcedência da impugnação.

Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão (fls. 891):

*"O crédito tributário apurado neste Auto de Infração corresponde às contribuições calculadas sobre os valores pagos a 10 empresas prestadoras de serviços, cujos sócios administradores foram caracterizados como segurados empregados da empresa autuada.*

*A fiscalização analisou a documentação apresentada e, tendo em vista as peculiaridades da forma de contratação, concluiu que a prestação de serviços ocorria diretamente pelos sócios das empresas contratadas, com pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação jurídica, condições que os enquadram na condição de segurados empregados da empresa contratante, nos termos da legislação previdenciária.*

*A outra parte deste crédito apurada no Auto de Infração em questão contemplam também diferenças da contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidente sobre as remunerações pagas a empregados. Essas diferenças são decorrentes da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção – FAP, nos termos do art. 202-A do Regulamento da Previdência Social, o que resultou na alteração da alíquota de RAT da empresa de 3% para 4,7511% para o ano de 2010, foi informado equivocadamente em GFIP a alíquota de 1,5837%, enquanto que para o ano de 2011 o Rat Ajustado passou a ser de 3% (alíquota RAT x FAP = 3% x 1,0), sendo informado em GFIP o Rat Ajustado no percentual de 1,5837%.*

(...)

*A empresa autuada apresentou impugnação tempestiva, com as alegações a seguir sintetizadas.*

*Que todos os contratos de prestação de serviços foram firmados entre duas pessoas jurídicas, com objetos diversos e com remuneração estritamente vinculada a contraprestação ao trabalho realizado, estes de caráter específico e transitório, em valores livremente pactuados entre as partes.*

*Descreve os requisitos necessários para se caracterizar uma relação de emprego, informando que para se configurar o vínculo empregatício, devem ser observados e preenchidos todos os requisitos do art. 3º da CLT e não apenas um ou alguns deles, apresenta jurisprudência neste sentido.*

*Ressalta que os contratos firmados não foram intuitu personae, não possuíam caráter personalíssimo, embora os serviços eventualmente tenham sido prestados por sócios das pessoas jurídicas contratadas.*

*Aduz que o simples fato das empresas contratadas não possuírem empregados, por si só, não é suficiente para se configurar relação de emprego, o mesmo se diga para o fato de algum sócio eventualmente prestar o serviço contratado.*

*Alega que os serviços não podem ser executados por qualquer pessoa, eis que exigem para sua execução alto grau de especialização, bem como conhecimento e nível de qualificação, que muitas vezes não são encontrados em empregados, são serviços prestados por profissionais liberais (na maioria, engenheiros) que respondem pessoalmente pela execução o que justifica a ausência de funcionários nas empresas e a prestação por sócios.*

*Afirma que o fato dos serviços serem prestados por sócio, não desvirtua o contrato de serviço e nem o transforma em um contrato de trabalho, até porque existe a possibilidade dos serviços serem prestados por mais de um sócio da mesma pessoa jurídica.*

*Entende que não se pode dizer que os pagamentos às pessoas jurídicas contratadas seriam salário, pois os valores se referem a remuneração pela contra-prestação dos serviços realizados por pessoa jurídica. Ou seja, o pagamento realizado tem relação direta com o resultado do trabalho realizado. Apresenta distinção entre a remuneração de um contrato de trabalho típico de um contrato de trabalho de trabalho autônomo.*

*Informa que para a emissão das faturas e autorização de pagamento era necessário a realização do trabalho contratado e medido, e não mero cumprimento de horários, razão pela qual inclusive há variação nos pagamentos dos prestadores de serviços em comento, tanto em valor, quanto em periodicidade.*

*Contesta a afirmação da Fiscalização ao considerar que os serviços contratados eram permanentes e relacionados com as atividades normais da empresa, o que levaria necessariamente à não-eventualidade.*

*Entende que configura a (não) eventualidade da prestação seria a frequência e sua continuidade no tempo e não necessariamente o tipo ou perfil do serviço prestado. Salienta que o fato do serviço coincidir em parte com o objeto social do contratante não é suficiente para descaracterizar o contrato de serviço e transformá-lo em relação de trabalho.*

*Afirma que o objeto social do contratante é muito mais amplo e abrangente do que os constantes dos contratos de serviços*

*firmados, o que torna normal e legal que partes específicas e delimitadas destes serviços sejam sub-contratadas, como ocorreu no caso.*

*Alega que os prestadores contratados prestavam simultaneamente os mesmos ou similares serviços para diversos contratantes e não apenas para a autuada, o que denota ausência de dependência, subordinação e mesmo regularidade ou não-eventualidade suficientes para configurar uma plena relação de emprego.*

*Ressalta que a fiscalização chamou de poder diretivo do empregador sobre o empregado, o fato de o contratante dirigir a prestação dos serviços, dando ordens, fiscalizando, indicando métodos de trabalho e condições de execução das tarefas, na realidade nada mais é do que mera orientação para a execução dos serviços.*

*Aduz que todos os prestadores contratados sempre assumiram o risco de suas atividades suportando plenamente os riscos do seus próprios empreendimentos, recebendo os pagamentos somente após realizados os serviços executados.*

*Informa que o fato dos contratos de serviços conterem cláusulas, determinando, que caberia à contratante fornecer instruções e especificações técnicas, indispensáveis a execução dos serviços, de modo algum prova o poder diretivo da empresa ou a subordinação do contratado.*

*Apresenta jurisprudência na qual consta que as diretrizes previamente traçadas pelo empresário e a exigência de padrões de qualidade não implicam “per se” em existência de subordinação jurídica.*

*Informa que não há nos contratos ou na relação comercial estabelecida nenhum indício de subordinação dos contratados a qualquer controle ou poder disciplinar do contratante, o que mais uma vez vulnera a idéia de subordinação jurídica. Apresenta jurisprudência do TRT, na qual consta que o fato de o médico desenvolver serviços diretamente relacionados à atividade fim do hospital é insuficiente para autorizar o reconhecimento da relação de emprego.*

*Resume este tópico alegando que os prestadores de serviço não recebem ordens, não estão subordinados ao poder de direção em sua tríplice dimensão: poder de organização, controle e disciplinar.*

*Salienta que os prestadores de serviços não faturam seus serviços única e exclusivamente à empresa autuada, mas também para outras empresas, não havendo assim a dependência econômica, uma vez que os pagamentos representam parte do faturamento das prestadoras*

*contratadas, o que pode-se verificar pela numeração não sequencial das Notas Fiscais.*

*Entende que para se elidir o contido nos contratos de serviços firmados não basta meras presunções, ilações ou deduções, como fez a fiscalização, deveria ter apresentado robusto acervo probatório para se descaracterizar atos jurídicos perfeitos.*

*Apresenta jurisprudência a respeito.*

*Após tais argumentações a Impugnante apresentou uma análise individualizada e detalhada de cada contrato de prestação de serviço.*

**SUPERVEN PROJETOS E SUPERVISÃO LTDA  
(sócio Edison Antônio Nunes).**

*Afirma que o contrato de prestação foi firmado em 2008 com a Superven, tendo por objeto o assessoramento e consultoria na supervisão de obras rodoviárias realizadas no Entrocamento MG 147, estritamente vinculados ao contrato entre a Planex e o DER-MG.*

*Salienta que a Superven foi contratada para dar suporte, assessoria e consultoria especificamente na supervisão das obras da rodovia MG 147, fazendo o acompanhamento administrativo das obras e preparação das medições dos serviços executados pela empreiteira.*

*Ressalta que se houvesse relação de emprego não haveria porque vincular os serviços prestados a uma obra específica, melhor seria que o empregado ficasse plenamente à disposição do contratante, para atuar em quaisquer projetos.*

*Alega que a Fiscalização reconheceu que os serviços foram prestados apenas e tão somente entre agosto de 2008 e junho de 2010, que foi justamente o período de duração da obra.*

*Informa que a Superven encontra-se até hoje, mais de três anos depois, em plena atividade, com cadastro de CNPJ Ativo (documento em anexo), o que denota total independência em relação à Planex e a eventualidade dos serviços contratados àquela época.*

*Aduz que os serviços eram prestados de forma a auxiliar e dar suporte à contratante e que não possuía empregados, por se tratar de sociedade de profissionais liberais engenheiros, que necessitam que a prestação do serviço fosse feita pessoalmente e de acordo com a habilitação profissional.*

*Esclarece que não se pode falar em pessoalidade na prestação do serviço, visto que a empresa possuía dois sócios, ambos engenheiros, e que em momento algum o contrato de serviço*

*indicou qual deles deveria prestar o serviço, uma vez que ambos estariam aptos para tanto. Aponta ainda pela deficiência da Fiscalização ao vincular especificamente o Sr. Edison com o prestador do serviço, em detrimento do outro sócio o Sr. Evandro.*

*Informa que o Sr. Edison assinou sozinho o contrato de prestação de serviços porque era o representante legal da empresa, nomeado no contrato social.*

*Cita as cláusulas 6.1 e 9 do contrato de prestação de serviço, que falam respectivamente sobre a responsabilidade civil pela execução dos serviços e pela possibilidade de rescisão unilateral a qualquer tempo, o que demonstra a total incompatibilidade com qualquer relação de emprego.*

*Entende que o fato da contratante fornecer elementos, instruções e especificação técnicas para a execução dos serviços indica mera orientação para melhor execução do serviço contratado, o que é comum em contratos deste tipo.*

*Ressalta que as despesas arcadas pela contratante, mediante prestação e reembolso, não desnaturaliza o contrato de serviço. Explica que o serviço era prestado a 317 Km da sede da empresa contratada, o que justifica o reembolso das despesas inerentes ao deslocamento, o que não se confundem com as despesas ligadas à prestação em si do serviço contratado.*

*Alega que as medições realizadas pelo DER/MG eram regulares e mensais, o que justifica a periodicidade das Notas Fiscais emitidas.*

*Por último a Impugnante alega que os valores dos serviços eram depositados na conta corrente de titularidade da empresa Superven e não em contas de pessoas físicas.*

**LEONARDO VIANA MAGALHÃES DA ROCHA – ME**

*Alega que em 2008 a Planex firmou um contrato de consultoria com a empresa Leonardo Viana Magalhães da Rocha – ME, com prazo de duração de 90 dias, para elaboração de estudos e pesquisas, para análise de viabilidade e desenvolvimento de futuros negócios nas áreas de exploração de florestas e produção de carvão e de escoramento de madeira, etc...*

*Informa que não possuía empregados porque era empresa de profissionais liberais engenheiros.*

*Cita as cláusulas 6.1 e 9 do contrato de prestação de serviço que não condizem com qualquer pacto laboral.*

*Justifica que o fornecimento de elementos, instruções e especificações técnicas para a execução de serviços indicam a mera orientação para a realização dos trabalhos, não implicando qualquer tipo de subordinação.*

*Esclarece que o pagamento de despesas (transporte, combustível, hospedagem, alimentação) eram pagas sempre que*

*havia a necessidade de deslocamento ou estadia em Município distante da sede da contratada, o que não é nada incomum.*

*Salienta que em março de 2009 o Sr. Leonardo montou uma sociedade com o Sr. Maurício Dias Fernandes e outros investidores, denominada ICP AGROFLORESTAL LTDA, cujo objeto era a administração de áreas florestadas ou reflorestadas, etc... Afirma que nesta sociedade o Sr. Leonardo detinha 47,87% da participação societária, além do que era Diretor Superintendente da empresa, com responsabilidades gerenciais e administrativas, conforme previsão do contrato social. Entende que com tamanha responsabilidade não poderia ser empregado da Planex, até porque seria inviável sua obediência a horários e rotinas administrativas e executivas próprias de uma relação laboral.*

*Afirma que em 15/09/09 a Planex e o Sr. Leonardo firmaram contrato de parceria rural extrativa com a fazendeira Paula Maria Pinheiro Barbosa Mello, para exploração de eucaliptos, no qual o Sr. Leonardo participava como sócio do empreendimento, o que mais uma vez denota o relacionamento estritamente comercial entre eles.*

**SBG ENGENHARIA DE PROJETOS LTDA (José Alfredo Araújo)**

*Alega que firmou contrato com a SBG em janeiro de 2010 com prazo determinado de 1(um) ano, o objeto do contrato era a execução de serviços de coordenação, gestão da elaboração de projetos e gerência de implantação de unidades industriais para captação, tratamento e/ou disposição de resíduos sólidos com geração de energia elétrica.*

*Informa que não possuía empregados, pois era sociedade de profissionais liberais.*

*Cita a cláusula Primeira do contrato de serviço que prevê a possibilidade de contratação de terceiros pela Contratada, para realizar as atividades técnicas, financeiras e administrativas necessárias, com prévia anuência da contratante, o que afasta alegação da personalidade na prestação dos serviços.*

*Esclarece que a SBG possuía exatamente 4 sócios, com formação nas áreas de Engenharia Elétrica, Civil, Mecânica e Arquitetura e Urbanismo.*

*Alega que como o contrato de prestação era multidisciplinar, que envolvia diversas áreas a Planex optou pela contratação de uma empresa cujos sócios tinham formação diversificada e atendiam a todas as disciplinas exigidas pelo contrato. Ressalta que em nenhum documento foi estabelecido que o trabalho seria executado exclusivamente pelo Sr. José Alfredo Araújo, a quem arbitrariamente a Fiscalização quis atribuir o vínculo de emprego.*

*Informa que o Sr. José sequer é engenheiro civil, eis que sua formação é em engenharia mecânica. Acredita que o Sr. José foi considerado pela fiscalização pelo fato deste ter assinado o*

*contrato de prestação de serviço com a Planex por ser ele o representante legal da SBG.*

*Entende que o fato do pagamento poder ser quitado em 12 parcelas anuais, não pode ser considerado como pagamento de salário e nem remuneração de êxito, considerada pela fiscalização como participação do empregado nos lucros e resultados. Ressalta que a participação dos empregados nos resultados deve ser pago periodicamente (no máximo duas vezes ao ano, jamais mensalmente) e não de forma esporádica e excepcional, como está previsto na cláusula terceira do contrato em análise. Além do que a participação nos lucros beneficia a todos os trabalhadores da empresa, bem como fora deliberada em acordo entre comissão de trabalhadores e a empresa, o que definitivamente não ocorreu no caso.*

*Afirma que a seqüência numérica absolutamente irregular das Notas Fiscais emitidas pela SBG contra a Planex com diferença de quatro, cinco números entre as notas emitidas demonstra que ela faturava outros serviços prestados a diversos clientes, o que afasta a alegação de subordinação jurídica ou de dependência econômica.*

*Informa que no mês de setembro de 2011 fora emitida contra a Planex uma única Nota Fiscal no valor de R\$ 42.600,00, cifra incompatível com a remuneração mensal de engenheiro contratado.*

*Cita a Cláusula 8.1 do contrato de serviços, que prevê rescisão unilateral do contrato, a qualquer tempo, o que incompatibiliza com um contrato de trabalho.*

*Entende que o fato de constar que a contratante deve fornecer elementos, instruções e especificações técnicas para a execução dos serviços, não implica qualquer tipo de subordinação.*

*Ressalta que o índice de reajustamento do contrato, previsto na cláusula 4, foi escolhido de forma arbitrária pela partes, apenas e tão somente para corrigir o preço em caso de prorrogação automática.*

*Aduz que em relação ao pagamento das despesas (transporte, combustível, hospedagem, alimentação) foram feitas com base na cláusula 7.1 do contrato de serviço em caso de deslocamento, ou estadia em outro Município.*

**ADVENGER S/C LTDA – ADVOCACIA & ENGENHARIA – ME (sócia– Patrícia Gontijo S. Dorneles).**

*Alega que a Sr<sup>a</sup> Patrícia foi funcionária contratada pela Planex no período de 02/03/2009 a 30/10/2009.*

*Informa que a empresa ADVENGER ENGENHARIA existe desde outubro de 2000, portanto, há mais de treze anos, e que nos meses de janeiro e março de 2009 prestou três serviços distintos de elaboração de projetos, para obras específicas e distintas e*

*por conta destes trabalhos foi oferecido um contrato de trabalho, com subordinação entre Patrícia e a empresa Planex.*

*Esclarece que no período de 03/2009 a 10/2009 a Sr<sup>a</sup> Patrícia elaborava os projetos, deixando de existir a necessidade de contratação de terceiros para o trabalho o que justifica a ausência de Notas Fiscais no período.*

*Em 10/2009 o vínculo de trabalho fora desfeito com a Planex que voltou a contratar os projetos da Advenger Engenharia na medida de suas necessidades, e desde então não há que se falar em relação de subordinação, cumprimento de regras e horários.*

*Afirma que a seqüência numérica absolutamente irregular das Notas Fiscais emitidas pela Advenger Engenharia contra a Planex (diferença de dois, três, quatro números entre as notas emitidas) demonstra que ela faturava outros serviços e de diversos clientes.*

**HMB CONSULTORIA EM ADMINISTRAÇÃO LTDA – (Sócio –Henrique Braga Neto).**

*Alega que contratou em 02/2009 a empresa HMB para a prestação de serviços de Assessoria e Consultoria em Administração de Empresas, contrato de experiência que foi renovado até a passar para prazo indeterminado.*

*Informa que a empresa HMB existe desde 12/2004 e que possui 2 sócios:*

*Eduardo Queiroz Braga (majoritário e administrador) e Henrique Braga Neto, ambos formados em Administração de Empresas.*

*Lembra que os serviços contratados foram de assessoria e consultoria administrativa, não se relacionando com serviços de engenharia, sendo que em momento algum os contratos falam em prestação pessoal e exclusiva por parte do Sr. Henrique, podendo os serviços contratados serem realizados por ambos os sócios. Alega ainda que o Sr. Henrique sequer é engenheiro, não poderia assim prestar as atividades-fim da empresa.*

*Ressalta que entre 01/2009 a 12/2011 a HMB, além da Planex, prestou simultaneamente serviços para diversas empresas, o que demonstra a ausência de pessoalidade, subordinação e dependência econômica.*

*Ressalta que a contratação de empresas de assessoria e consultoria é mais do que normal, e que tais atividades independiam do cumprimento de horários, exclusividade e até do comparecimento físico ou pessoal de seus sócios.*

*Argumenta que ao conhecer o trabalho desenvolvido pelo Sr. Henrique na HMB em 02/2011 a Planex convidou-o para assumir a função de Diretor Adjunto Financeiro, com contrato de trabalho devidamente registrado, sendo que nesta mesma época fora feito o distrato do Contrato de Serviços com a HMB.*

*Informa que desde então foram emitidas somente 5 Notas Fiscais em face da Planex pela HMB, estas com numeração não*

*seqüencial e com valores variados, inclusive incompatíveis com a contratação de um profissional deste nível.*

**SULTCON CONSULTORIA E PROJETOS LTDA – sócio Armando Freire Figueiredo.**

*Informa que o Sr. Armando fora empregado da Planex por mais de 20 anos, tendo se desligado da empresa em 31/03/2009, tendo recebido todos os seus direitos trabalhistas, sendo um funcionário com mais de 20 anos e com salário elevado, indaga a dependente qual seria sua vantagem em romper voluntariamente o vínculo de emprego.*

*Alega a Impugnante que em 2007 o Sr. Armando era Diretor da Planex, e assinou diversos contratos pela Planex, e que após o seu desligamento não há documento assinado pelo Sr. Armando dentro da Planex, fato este não explorado pela fiscalização.*

*Esclarece que o contrato firmado com a Planex tinha por objeto a execução de serviços de coordenação e revisão de propostas e projetos de engenharia, com prazo de duração de 300 dias e valor fixo de R\$ 100.000,00.*

*Afirma que a coordenação e revisão de propostas e projetos de engenharia, não demandavam dedicação exclusiva, nem carga elevada de horário de trabalho, além de ser dispensável a presença física.*

*Aduz que este contrato é específico e delimitado, bem como durou aproximadamente 10 meses de modo que foram emitidas Notas Fiscais relativas apenas e tão somente ao pagamento do total do contrato.*

*Afirma que a empresa iniciou em 08/2006 e tinha 2 sócios, porém no momento a empresa encontra-se extinta. Ressalta que quando da prestação dos serviços à Planex não é possível determinar quem pessoalmente prestava os serviços.*

*Ressalta que em 06/2009 o Sr. Armando tornou-se sócio da empresa Direção Consultoria e Engenharia Ltda com sede em Belo Horizonte-MG, com atividades em Ouro Preto do Oeste em Rondônia, Brasília-DF, São Luiz do Maranhão e Sorriso no Mato Grosso. Salaria que nem se quisesse o Sr. Armando poderia conciliar a função de empregado da Planex (com cumprimento de horários e normas) com atribuições de sócio da empresa Direção Engenharia, com atividades e obras em pelo menos 5 Estados da Federação.*

**ROAD CONSULTORIA E PROJETOS LTDA – sócio Marília Albuquerque de Abreu.**

*Informa que a empresa Road foi constituída em 12/1999 e tinha como sócios a Sr<sup>a</sup> Marília Albuquerque e Luiz Fernando Foureaux, e foi contratada pela Planex para prestar serviços de estudos de traçado e/ou projetos de geometria, sinalização e terraplenagem, voltados para área rodoviária.*

*Esclarece que tal área carece de bons profissionais, o que inviabiliza a contratação de engenheiros como empregados, pois estes se recusam a firmar contratos de trabalhos.*

*Afirma que entre 2009 e 2011 a Road prestou diversos serviços a Planex via Notas Fiscais com valores diversos e numeração não seqüencial, eis que prestava serviços a diversas outras empresas do ramo.*

*Ressalta que os órgãos contratantes governamentais passaram a exigir para participação em licitações que houvesse vínculo empregatício destes profissionais, pois estes tinham que emitir atestados de responsabilidade técnica, o que não era usual até então.*

*Aduz que a Planex e outras empresas do ramo, que terceirizavam tais atividades, passaram a ter que firmar contratos de trabalho com tais profissionais, ainda que contra a vontade destes, mas com pagamento de todos os direitos trabalhistas.*

*Alega que desde o 09/2011 a Sr<sup>a</sup> Marília teve sua carteira de trabalho assinada com a Planex, mas com carga horária diária de apenas 2 horas.*

*Salienta que a absoluta independência profissional e ausência de exclusividade da empresa Road ficam evidentes pela própria sistemática de emissão das Notas Fiscais, com diferença de dois, três, quatro, cinco números entre as notas emitidas, bem como faturamento de duas ou três notas por mês, o que demonstra que ela faturava simultaneamente outros serviços a diversos clientes.*

*Explica que os serviços prestados eram de supervisão e projeto de segurança viária, tendo variações no valor das notas, na periodicidade e na frequência da emissão de notas no mês.*

**PAVIMENTO CONSULTORIA E PROJETOS LTDA – sócio Júnia Perilo Lopes de Oliveria.**

*Informa que a empresa iniciou suas atividades em 05/2005 e tinha como sócios a Sr<sup>a</sup> Júnia Perilo de Oliveria e Alda Maria Perilo Lopes de Oliveira, tendo sido a empresa Pavimento contratada pela Planex para execução de serviços relativos a estudos e/ou projetos de pavimentação e/ou restauração de rodovias ou vias urbanas, especificamente voltadas para área rodoviária.*

*Novamente, alega que estes profissionais se recusam a firmar contratos de trabalho, o que obriga as contratantes a se submeter aos contratos de prestação de serviços.*

*Repisa que os órgãos governamentais passaram a exigir que as empresas mantenham vínculo de emprego para que possam participar de licitações, motivado pelo fato destes profissionais emitirem atestados de responsabilidade técnica.*

*Esclarece que por este motivo desde 10/2007 a Sr<sup>a</sup> Júnia teve sua carteira de trabalho assinada pela Planex, mas também com*

*carga horária de 2 horas diárias, e que este contrato se encerrou em 28/09/2011 por vontade da contratada.*

*Alega que a independência profissional e a ausência de exclusividade da empresa ficam evidentes na forma como emitia as Notas Fiscais, com diferença de 2, 3, 4, 5 números entre as notas emitidas, o que demonstra que prestava outros serviços a diversos clientes.*

*Cita que no mês de 07/2009, foram emitidas pela empresa 3 (três) Notas Fiscais contra a Planex, num total faturado da ordem de R\$ 62.500,00, valores estes incompatíveis com a remuneração mensal de um engenheiro contratado. Ainda, no mês 09/2011, fora emitida outra Nota Fiscal no valor de R\$ 103.620,92, também incompatível com o salário mensal de um engenheiro civil.*

*Ressalta que em 10/09/2011 a Pavimento assinou distrato com a Planex, no qual se comprometia a devolver a autuada o valor de R\$ 82.146,77, referente a serviços contratados e não entregues, o que é inimaginável num contrato de trabalho.*

*Afirma que em 26/09/2011 a Pavimento firmou com a Planex contrato de consultoria e elaboração de estudos e projetos de restauração e pavimentação de vias, no valor de R\$ 28.301,50 por projeto, valores estes incompatíveis com um salário mensal de engenheiro.*

**HOURI LUSTOSA CONSULTORIA DE ENGENHARIA LTDA – sócia Patrícia Saliba Houri Lustosa.**

*Informa que a empresa Houri iniciou suas atividades em 04/1998 e tinha como sócios a Sr<sup>a</sup> Patrícia Saliba Houri Lustosa e o Sr. Rui Bragança Lustosa, ambos engenheiros civis, o que afasta a alegação de fraude e principalmente a alegação de pessoalidade na prestação dos serviços, eis que quaisquer dos sócios estaria habilitado a prestá-los, indistintamente, além de dividirem a administração da empresa.*

*Esclarece que a Houri no período de 01/2009 a 09/2011, período fiscalizado, a empresa prestou serviços a diversas empresas e não somente a Planex (Notas Fiscais em anexo).*

*Explica que neste período é possível verificar que mais de uma nota fiscal foi emitida no mês e sem padrão definido de valores, e com variação de serviços, além do que os valores faturados eram incompatíveis com o salário de um engenheiro, conforme transcrito abaixo:*

Fevereiro de 2009 4 (quatro) Notas Fiscais = R\$ 26.697,28 (vinte e seis mil, seiscentos e noventa e sete reais e vinte e oito centavos);

Março de 2009 -> 6 (seis) Notas Fiscais = R\$ 42.412,22 (quarenta e dois mil, quatrocentos e doze reais e vinte e dois centavos);

Abril de 2009 -> 5 (cinco) Notas Fiscais = R\$ 25.448,52 (vinte e cinco mil, quatrocentos e quarenta e oito reais e cinquenta e dois centavos);

Julho de 2009 -> 3 (três) Notas Fiscais = R\$ 94.805,75 (noventa e quatro mil, oitocentos e cinco reais e setenta e cinco centavos);

Outubro de 2009 4 (quatro) Notas Fiscais = R\$ 32.785,79 (trinta e dois mil, setecentos e oitenta e cinco reais e setenta e nove centavos);

Junho de 2010 -> 4 (quatro) Notas Fiscais = R\$ 21.978,02 (vinte e um mil, novecentos e setenta e oito reais e dois centavos);

Julho de 2010 -> 4 (quatro) Notas Fiscais = R\$ 22.590,92 (vinte e dois mil, quinhentos e noventa reais e noventa e dois centavos);

Outubro de 2010 -> 4 (quatro) Notas Fiscais = R\$ 99.135,55 (noventa e nove mil, cento e trinta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos);

Setembro de 2011 -> 1 (uma) Nota Fiscal = R\$ 41.053,42 (quarenta e um mil, cinquenta e três reais e quarenta e dois centavos).

*Salienta que o fato de a Sr<sup>a</sup> Patrícia ser funcionária da Planex com carteira assinada desde 11/2004, com contrato ainda em vigor, com carga horária de 2 horas diárias, caso que se assemelha ao da Júnia Perilo e Marília Albuquerque, ocorre devido a exigência de processos licitatórios.*

*Apresenta outros projetos realizados a outros clientes realizados pela Houri.*

***PORTIA ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA – sócio Carlos Roberto Lopes Gouvêa.***

*Informa que em 05/11/2009 a Planex firmou com a COPASA-MG, contrato para elaboração de estudos e projetos técnicos de engenharia, para implantação, ampliação e melhorias dos sistemas de abastecimento de água e esgoto no valor de R\$ 9.538.740,50, com duração de 1.080 dias.*

*Esclarece que em 08/2001 a Planex firmou contrato com a Portia, cujo objeto seria a subcontratação para execução de parte dos serviços do Contrato da Planex com a COPASA-MG, no valor de R\$ 200.000,00 com duração de 30 dias.*

*Aduz que em 01/2009 a Planex firmou com a ALAGO contrato no valor de R\$ 7.119.759,35 com prazo de duração de 32 meses.*

*Ressalta que 06/2011 a Planex firmou contrato com a Portia para a subcontratação de parte do contrato feito com a ALAGO no valor de R\$ 500.000,00 com prazo de duração de 30 dias.*

*Afirma que a fiscalização glosou 3 Notas Fiscais emitidas nos meses de setembro e outubro de 2011 no valor de R\$ 294.473,97 por considerá-los salário, o que corresponderia a uma remuneração mensal da ordem de absurdos R\$ 147.236,98, conforme transcrito abaixo:*

*Nota Fiscal nº 2011/4 - Data: 08/09/2011 - Valor: R\$ 10.000,00  
Nota Fiscal nº 2011/5 - Data: 03/10/2011 - Valor: R\$ 131.773,97  
Nota Fiscal nº 2011/7 - Data: 27/10/2011 - Valor: R\$ 152.700,00  
Entende que as notas fiscais emitidas foram feitas por empresa que conta com dois profissionais o que descaracteriza a pessoalidade na prestação dos serviços, além do que não haveria continuidade na prestação, não haveria Nota Fiscal emitida por mês, bem como valores seriam variados, sem data regular de emissão, o que resultaria na conclusão de inexistência de qualquer vínculo de trabalho.*

*Demonstra que a Portia fora aberta em 08/2009 e tinha como sócios Rodrigo Capanema Lopes Gouvêa e Gilberto Toni Sarah e a empresa Alfa Participações Ltda, sendo que somente em 05/2011 o Sr. Carlos Roberto Lopes Gouvêa fora admitido como sócio da Portia.*

*Informa que na Planex o Sr. Carlos teve sua carteira assinada em 08/2007, com carga horária diária de 4 horas, tendo encerrado tal contrato em 11/2013, sendo cumprido todas as exigências do contrato de trabalho neste período.*

### **MULTA QUALIFICADA**

*Alega que somente pode haver a aplicação da multa qualificada nos casos em que houver a comprovação de sonegação, fraude e conluio.*

*Informa que no caso não há nenhuma prova ou indício de ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ação fiscal, muito pelo contrário a empresa sempre apresentou todos os documentos e informações solicitadas pela fiscalização.*

*Salienta que os contratos de prestação de serviços são atos jurídicos perfeitos com presunção de legalidade e veracidade e que a fiscalização está desconsiderandoos arbitrariamente, sob alegação de contratos de trabalho disfarçados. Apresenta Jurisprudência do CARF que tem desclassificado a multa qualificada.*

*Entende que o evidente intuito de fraude ou sonegação não se presume deve ser demonstrado cabalmente, deve-se comprovar a vontade livre, consciente, deliberada de sonegar, o que não ocorreu nesta fiscalização.*

*Cita o art. 112 do CTN que dispõe sobre a interpretação mais benéfica ao contribuinte, sendo assim pede ao menos seja reduzida a multa de 150% para 75%.*

### **CONTRIBUIÇÃO PARA O RAT**

*Alega que fiscalização considerou que o contribuinte teria declarado incorretamente em GFIP a alíquota-base do RAT em 2010 e 2011 como sendo 1% ao invés de 3%, o que teria gerado uma diferença a menor da ordem de 3,167% em 2010 e 1,4163% em 2011.*

*Afirma que o Decreto nº 6.957/09 alterou o anexo V do Decreto 3.048/99, majorando de forma abrupta e arbitrária e sem qualquer tipo de critério as alíquotas do GILRAT, e com essas mudanças a atividade genérica de “serviços de engenharia” código CNAE 7112-0/00, que sempre fora de risco leve, passou a ser considerada de risco alto, com alíquota de 3%.*

*Entende que este aumento de alíquota deu-se de forma ilegal e inconstitucional (ofensa ao art 5º, II da CF/88), por não ser promovido por Lei, mas por decreto.*

*Aduz que o decreto não levou em consideração os diversos tipos de engenharia, com perfis e características de risco distintos, sendo que os serviços da Planex são eminentemente de elaboração de projetos, estudos de viabilidade, estudos organizacionais, além de acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia. Informa que boa parte dos serviços são desenvolvidos nos ambientes de escritórios, longe de canteiros de obras.*

*Esclarece que a empresa ANTARES SERVIÇOS LTDA, especializada em engenharia de segurança elaborou o PPRA da Planex nos anos 2010 e 2011 e classificou as atividades da empresa em risco leve, ou seja, alíquota de 1%. (documentos em anexo).*

### **DEBCAD 51.047.318-0 e 51.047.319-9**

*Afirma que os Debcad 51.047.318-0 e 51.047.319-9, dizem respeito à apuração de contribuições previdenciárias em tese devidas pelas mesmas razões do AI DEBCAD 51.047.317-2, de modo que as mesmas razões de impugnação se aplicam a todos igualmente.*

### **MULTAS**

*Salienta que os AI Debcad 51.053.325-6, 51.053.326-4 e 51.053.327-2, decorrem de pretensos descumprimentos de obrigações acessórias por parte da empresa, ao considerar que vários prestadores de serviços na realidade seriam empregados com contratos de trabalho dissimulados.*

*Entende que uma vez afastado o mérito da autuação, estas multa perdem a razão de existir, pois são decorrentes da caracterização ou não da relação de emprego alegadas pela fiscalização e não reconhecidas pela autuada. Esclarece que*

*demonstrado e provado que não existem tais vínculos de emprego, também as multas deixam de existir.*

Cientificado de decisão que contrariou seus interesses em 12 de janeiro de 2015 (AR fls. 924), o sujeito passivo interpôs, tempestivamente, em 06 de fevereiro, recurso voluntário (fls. 926).

Constam de seu apelo, em síntese, as mesmas alegações constantes das impugnações interpostas e acima reproduzidas.

O processo foi distribuído, por sorteio eletrônico, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Conheço do recurso voluntário, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Verifico que a lide tributária se instaura em razão da insurgência da Recorrente contra a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços personalíssimos, pela Autoridade Fiscal.

Segundo o recurso, tal procedimento viola o artigo 129 da Lei nº 11.196/05. São seus argumentos iniciais (fls. 929):

*"Na presente autuação fiscal, nunca é demais lembrar, estamos tratando de imposições fiscais baseadas na DESCONSIDERAÇÃO e DESCARACTERIZAÇÃO de nada mais, nada menos do que DEZ Contratos de Prestação de Serviços, firmados por pessoas jurídicas capazes e legalmente constituídas, sem qualquer tipo de ilegalidade ou vício de vontade.*

*Na realidade, tais Contratos de Serviços foram simplesmente ignorados e desconsiderados pela fiscalização, para arbitrariamente considerar todas estas relações jurídicas como Contratos de Trabalho, ou de relação de emprego.*

***INCLUSIVE, AO AGIR DESTA FORMA, A FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA DESRESPEITOU O COMANDO EXPRESSO DO ART. 129 DA LEI FEDERAL Nº 11.196. DE 21 DE NOVEMBRO DE 2005 (VIDE ARGUMENTAÇÃO À FRENTE).***

*Ora, para se descaracterizar um Contrato de Serviços e qualificá-lo como Contrato de Trabalho, cada relação jurídica*

*deve ser analisada cuidadosa, individual e detalhadamente, de modo a se **demonstrar naquele caso específico** os elementos exigidos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, para fins de configuração de relação de emprego.*

*Entretanto, não foi isto que fez a zelosa fiscalização previdenciária, nem tampouco a decisão ora recorrida. Ambas se valeram de argumentos genéricos, que foram aplicados indiscriminadamente a TODOS OS CONTRATOS em análise, sem considerar as peculiaridades de cada relação jurídica em questão." (destaques originais)*

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

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

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

*(...)*

*Parágrafo único. **É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.**"*

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

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

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

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

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

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa

a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um 'facere' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despidianda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

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

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

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

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

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

Para tanto, passarei a analisar as alegações na ordem de sua apresentação no apelo.

#### **NULIDADE: VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO**

Preliminarmente, a recorrente alega nulidade do lançamento por vício em sua fundamentação. São seus argumentos (fls. 930):

*"Como já destacado aqui, tanto a decisão recorrida, como o Auto de Infração questionado, nenhum deles cuidou de realizar devidamente uma ANÁLISE INDIVIDUAL E ESPECÍFICA DE CADA S UPOSTO CONTRATO DE TRABALHO alegado, nem tampouco cuidaram de, detalhada e especificamente, confrontar e refutar todos os argumentos contidos na peça de defesa, gerando cerceamento de defesa e nulidade da autuação.*

*Neste sentido, tem-se que o Auto de Infração teve fundamentação e motivação deficientes e omissas, diante da falta de análise individual e discriminada de todos os*

***elementos, que, em tese, configurariam a relação de emprego em CADA UM dos pretensos contratos de trabalho apurados.***

*Ora, ao invés de analisar genericamente uma série de contratos de serviços, para depois considerá-los TODOS como contratos de trabalho, sem uma análise individual de cada caso, teria a fiscalização que analisar os elementos de CADA suposto contrato de trabalho isoladamente, inclusive e principalmente contestando e afastando todos os argumentos de defesa, estes sim individualizados e detalhados caso a caso.*

*Assim sendo, não fora realizada a devida análise caso a caso dos elementos do contrato de trabalho, quais sejam aqueles previstos no art. 9º, I, "a" do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, a saber: (i) pessoa física, que preste serviço a empresa; (ii) em caráter não-eventual; (iii) sob sua subordinação; e (iv) mediante remuneração.*

***Portanto, tais requisitos (pessoalidade, não eventualidade, subordinação e salário), para configuração do contrato de trabalho, devem estar TODOS presentes em CADA relação jurídica, que se pretenda caracterizar como de vínculo empregatício / laboral. Não foi o que fez a fiscalização. E mais, não enfrentou todos os argumentos específicos de defesa, que afastariam a relação de emprego em cada caso concreto.***  
(negritei e sublinhei)

Não vejo a nulidade apontada. Não se verificam os vício alegados, posto que o relatório fiscal explicita tanto os motivos quanto os fundamentos legais que ensejaram o lançamento.

O excerto abaixo da imputação fiscal corrobora a afirmação (fls. 41):

***"As contribuições previdenciárias lançadas neste tópico referem-se à caracterização de sócios de empresas prestadoras de serviço para a PLANEX em segurados empregados desta empresa, tendo em vista as particularidades que foram verificadas nessa prestação de serviço.***

*9. Identificadas, inicialmente, por meio dos lançamentos contábeis – conta de passivo FORNECEDORES – 2.1.01.01 e contrapartida nas contas de despesa 3.1.01.01.0039 – Serviços de 3º PJ e 3.1.01.01.0064 Serviços de 3º PJ/Insumos , a fiscalização relacionou as empresas que prestaram serviço para a PLANEX durante o período fiscalizado, executando atividades, em princípio, relacionadas com a atividade fim da empresa.*

*10. Foi então solicitada a apresentação de contratos de prestação de serviço, notas fiscais de emissão das prestadoras e outros elementos que pudessem claramente identificar a natureza dos serviços prestados.*

*11. Nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, incumbe à Secretaria da Receita Federal do Brasil, a tarefa de arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social. Assim, a Fiscalização deve efetuar o correto enquadramento dos trabalhadores na categoria de segurados empregados ou*

*contribuintes individuais, para fins de cobrança das contribuições devidas.*

*12. O §2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06 de maio de 1999, alterado pelo Decreto nº 3.265, de 29 de novembro de 1999, dispõe que se o Auditor Fiscal da Receita Federal 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 artigo 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.*

*13. Nesse contexto, aplica-se à relação previdenciária o princípio da primazia da realidade, significando que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer.*

*14. Se uma pessoa presta serviço nas condições definidas no artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, ainda que sem qualquer registro, a fiscalização deve considerá-la como empregado para fins de exigir as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador.*

*15. Analisada a documentação apresentada e considerando as peculiaridades da forma de contratação, como se verá a seguir, esta fiscalização concluiu que na realidade a prestação de serviço se deu diretamente pelos sócios em dez dessas empresas, os quais prestaram serviço nas condições que os enquadram, nos termos da legislação previdenciária, como segurados empregados da empresa fiscalizada, face à pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica existentes na relação jurídica entre as partes.*

*16. Com base na contabilidade e na documentação da própria empresa, os trabalhadores arrolados pela fiscalização se enquadram na categoria de segurados empregados, visto que foram comprovados todos os pressupostos da relação de emprego, como a seguir:*

*(...)"*

Com essa motivação e fundamentação, o Fisco entendeu pela existência de seu direito do crédito em face da incidência das contribuições previdenciárias sobre o serviço prestado pela pessoa física.

Contra tal entendimento se insurgiu, por meio da impugnação e do presente apelo, o contribuinte. O conteúdo probatório trazidos aos autos, corroborará o direito do Fisco, ou o fato impeditivo, extintivo ou modificativo desse direito.

Nesse sentido, diferentemente do assevera o Recorrente, a comprovação individual necessária para a desconsideração da relação jurídica firmada é questão de prova e não de motivação ou fundamentação do lançamento, posto que as condições necessárias para o ato administrativo foram observadas pela Autoridade Fiscal.

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

## DO DIREITO

Antes de adentrar no casuísmo de cada prestador de serviço, a Recorrente tece algumas considerações sobre o direito aplicável. Em razão da congruência com a tese acima esposada, reproduzo (fls 933):

*"Considerou a fiscalização, tanto na autuação, como na decisão recorrida, que vários contratos de prestação de serviços, que a empresa autuada firmara com diversas pessoas jurídicas, na realidade, seriam contratos de trabalho ou relações de emprego disfarçadas ou dissimuladas. Daí a autuação e a exigência de contribuições previdenciárias em tese devidas.*

*Portanto, os seguintes contratos de serviços foram descaracterizados, ou desconsiderados como tais pela fiscalização, para em tese configurar relação de emprego com as seguintes pessoas físicas correspondentes: SULTCON CONSULTORIA E PROJETOS LTDA. (Armando Freire Figueiredo); HOURI LUSTOSA CONSULTORIA DE ENGENHARIA LTDA. (Patrícia Saliba Houri Lustosa); ROAD CONSULTORIA E PROJETOS LTDA. (Marília Albuquerque de Abreu); PAVIMENTO CONSULTORIA E PROJETOS LTDA. (Júnia Perilo Lopes de Oliveira); PORTIA ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA. (Carlos Roberto Lopes Gouvea); ADVOCACIA E ENGENHARIA S/C LTDA. (Patrícia Gontijo S. Dorneles); HMB - CONSULTORIA EM ADMINISTRAÇÃO LTDA. (Henrique Braga Neto); LEONARDO VIANA MAGALHÃES ROCHA (Leonardo Viana Magalhães Rocha); SUPERVEN PROJETOS DE SUPERVISÃO LTDA. (Edison Antônio Nunes); SBG ENGENHARIA LTDA. (José Alfredo de Araújo).*

*Para tanto, alegou estarem presentes em tais contratos todos os requisitos para a configuração de uma relação de emprego, quais fossem: pessoalidade, remuneração, não-eventualidade e subordinação jurídica.*

*Haveria **pessoalidade**, pois os serviços teriam sido prestados pelos sócios das empresas contratadas, que não possuíam empregados. Quanto à **remuneração**, os pagamentos realizados às pessoas jurídicas seriam a remuneração ou salário disfarçado pelo trabalho realizado. O fato de os serviços contratados estarem relacionados com as atividades normais da empresa, os configuraria como serviços de necessidade permanente, relacionados com o objeto social e atividade-fim da empresa, o que denotaria a sua **não-eventualidade**. Com relação à subordinação, **alega a decisão recorrida, que atualmente e especialmente em se tratando de trabalho intelectual, a subordinação seria meramente estrutural, manifestada pela simples inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber (ou não) suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização e funcionamento. Assim, tal subordinação***

***ocorreria pelo mero exercício de atividade produtiva inserida na dinâmica empresarial, inclusive sem necessidade de fiscalização pelo empregador.***

*Entretanto, com todo respeito, a zelosa fiscalização incorreu em graves equívocos, ao invocar a configuração em tese das aludidas relações de emprego, como será demonstrado a seguir.*

*Com efeito, todos os contratos citados se tratam efetivamente de contratos de prestação de serviços, firmados entre duas pessoas jurídicas, com objetos diversos e com remuneração estritamente como contra-prestação ao trabalho ou serviço realizado, trabalhos ou serviços estes de caráter específico e transitório, em valores livremente pactuados entre as partes." (negritei)*

Continuando em sua construção teórica, a Recorrente argumenta no sentido do afastamento das condições ensejadoras da relação de emprego. Argui que não se observa o caráter "*intuitu personae*", muito embora reconheça que os serviços sejam prestados pelas pessoas dos sócios das empresas prestadoras, o que decorre da necessária alta especialização para a execução desses serviços. Que a onerosidade apontada não decorre de verba salarial e sim de ajuste comercial entre os contratantes. Que não eventualidade não pode ser associada a necessidade permanente da contratante posto que ela se refere a frequência e continuidade no tempo e nunca à coincidência entre o objeto social da contratante e o objetivo do contrato de prestação de serviços. Que enquanto a fiscalização vê a subordinação na direção dos serviços contratados a decisão recorrida enxerga na inserção estrutural a necessária subordinação trabalhista, e que tal argumento é absurdo posto que, se assim o fosse, todo e qualquer prestador de serviços seria empregado do tomador, vez que participa ou interfere na dinâmica organizacional do contratante.

Após mencionar vasta jurisprudência que, a seu ver, ampara seu entendimento, passa a análise individualizada de cada contrato de prestação de serviços.

#### **SUPERVEN PROJETOS E SUPERVISÃO LTDA. - EDISON NUNES**

Segundo a Recorrente (fls 943):

*"A fiscalização descaracterizou o contrato de serviço firmado com a empresa SUPERVEN PROJETOS E SUPERVISÃO LTDA. em agosto de 2008, afirmando que, em verdade, haveria contrato de trabalho disfarçado com o Sr. **Edison Nunes**.*

*O contrato de prestação de serviços, firmado em 2008 com a empresa SUPERVEN, tem por OBJETO o **assessoramento e consultoria na supervisão de obras rodoviárias realizadas no trecho Felício dos Santos - Entroncamento MG 147, estritamente vinculados ao Contrato n.º PJU-24.022/08, firmado em 09/06/2008, entre a PLANEX e o DER-MG.***

*Portanto, a empresa SUPERVEN fora contratada para dar suporte, assessoria e consultoria especificamente na supervisão das obras da rodovia MG 147, de modo que os serviços contratados resumiam-se a obrigações de acompanhamento administrativo das obras e preparação, para o DER/MG, das medições dos serviços executados pela empreiteira.*

*Tais atividades contratadas, de modo algum, exigiriam de quaisquer dos sócios da empresa contratada dedicação exclusiva a este contrato, a ponto de configurar qualquer relação de emprego. Ademais, se houvesse a aludida relação de emprego, não haveria porque vincular os serviços prestados a uma obra específica; melhor seria que o empregado ficasse plenamente à disposição do contratante, para atuar em quaisquer de seus projetos.*

*Além disso, os serviços foram prestados apenas e tão somente entre agosto de 2008 e junho de 2010. ou seja, num período de **um ano e dez meses**, que foi justamente o tempo de duração da obra da rodovia MG 147."*

A autoridade fiscal verificou que (fls 55):

*"58. A empresa SUPERVEN PROJETOS E SUPERVISÃO LTDA foi constituída em 28/08/2008 e o contrato de prestação de serviço entre Planex e Superven data de 18/08/2008. A Superven prestou serviços de forma habitual e ininterrupta para a empresa fiscalizada como comprovam as notas fiscais emitidas no período de 08/2008 a 06/2010. Tem como sócio administrador Edison Antônio Nunes, signatário do contrato com a Planex. De acordo com as informações das GFIPs existentes no Banco de Dados da Receita Federal, a SUPERVEN nunca possuiu empregados. O serviço prestado pela SUPERVEN está ligado diretamente à atividade fim da empresa fiscalizada e foi executado diretamente pelo sócio da SUPERVEN, como comprovam as cláusulas que tratam do objeto do contrato de prestação de serviço e da responsabilidade da contratada, transcritas abaixo.*

(...)

*59. Analisando o contrato de prestação de serviço firmado entre a PLANEX e a SUPERVEN verificamos, ainda, que o preço do serviço era fixo e pago no 5º dia útil do mês subsequente à prestação de serviço como se salário fosse.*

*60. Pelo contrato de prestação de serviço verifica-se, ainda, que a PLANEX fornecia os elementos, instruções e especificações técnicas indispensáveis para a correta e completa execução dos serviços. Nota-se que a atividade exercida pela prestadora, SUPERVEN, relaciona-se diretamente com a atividade fim da tomadora (PLANEX), estando inserida na estrutura organizacional desta, com obediência às normas estabelecidas, sob o controle, em última instância, dos dirigentes da tomadora, o que denota a presença da subordinação na relação jurídica entre contratante e o segurado (sócio da contratada). Essa subordinação é inerente à atividade desenvolvida e que coincide com a atividade fim da empresa.*

*61. Constatamos, também, que Edison Nunes tinha as despesas de sua atividade arcadas pela Planex. Encontramos lançamentos contábeis, cuja documentação de suporte (comprovantes anexos) demonstra que Edison prestava contas das despesas realizadas na prestação de seu serviço, indicando que a Planex tinha ingerência sobre a atividade exercida por*

*Edison. O reembolso de despesas era praticado pela Planex em relação a Edison nos mesmos moldes da política de reembolso de despesas para empregados, demonstrando que Edison era tratado como empregado.*

(...)

*62. Pelo exposto, fica evidente que se verificaram os requisitos para a caracterização, para efeitos de legislação previdenciária, de Edison Antônio Nunes, sócio administrador da prestadora de serviços SUPERVEN, como segurado empregado da empresa fiscalizada: personalidade – a empresa não possui empregados, e é Edison quem presta o serviço direta e exclusivamente à empresa fiscalizada; a onerosidade está comprovada pelos pagamentos lançados nas contas contábeis da empresa fiscalizada 3.1.01.01.0039 – Serviços de 3º PJ e 3.1.01.01.0064 Serviços de 3º PJ/Insumos; a não eventualidade foi comprovada pelo objeto da prestação de serviço existente no contrato, que coincide com a atividade essencial da empresa; a subordinação jurídica pela própria atividade desenvolvida por Edison, sujeita às diretrizes da empresa fiscalizada."*

Vimos linhas atrás que o traço distintivo entre a contratação de pessoa jurídica e pessoa física na prestação de serviços intelectuais personalíssimos é a subordinação, posto que somente na presença das características ensejadoras da relação de emprego é que pode o Fisco, com fulcro no CTN, afastar os ditames do artigo 129 da Lei nº 11.196/05.

No caso da empresa SUPERVEN não logrou êxito a Autoridade Fiscal em comprovar tal característica. Não vejo a comprovação da subordinação do Sr. Edison Nunes à Recorrente, seja essa na acepção de subordinação subjetiva, recebimento de ordens, seja na objetiva, inserção no modelo organizacional.

Vejo que a motivação do Fisco está embasada na vinculação entre a atividade contratada e o desiderato social da contratante, o que, por si só não pode caracterizar a subordinação estrutural alegada, uma vez que o fato de determinado prestador executar os serviços contratados na empresa contratante não significa que esses serviços contêm tal nível de inserção no modelo organizacional que determine a subordinação estrutural. Necessário, para que se atinja tal comprovação, a demonstração que essa prestação de serviços se dá exatamente nos moldes determinados pelo contratante não em seu objeto final, no produto contratado e sim, nos passos, no *iter* de desenvolvimento dessa prestação de serviços.

As únicas alegações de tal inserção se dá com a demonstração dos pagamentos serem executados no quinto dia útil e dos reembolsos de despesas realizados. Tais motivos, isoladamente, não tem o condão de tal comprovação, posto que o fato do pagamento se dar no mesmo dia do pagamento dos salários, por óbvio que não tem esse condão e que tais reembolsos, por não previstos, nada representam que não a indenização típica de uma verba não constante do pacto realizado e necessária para a prestação dos serviços contratados.

Não observei além do trecho do relatório fiscal, transcrito acima, e da anexação do contrato de prestação de serviços (fls. 477), nenhum outro documento ou argumento que demonstrasse cabalmente a necessária subordinação a ensejar a desconsideração do negócio jurídico pactuado entre as partes, posto que presentes os requisitos da relação empregatícia entre o Sr Edison Nunes e a Recorrente. Tal subordinação

demonstraria a simulação da contratação firmada entre as pessoas jurídicas, em razão da expressa determinação constante do artigo 9º da CLT.

Por fim, mister realçar que a leitura atenta do contrato de prestação de serviços firmado não enseja, de per si, nenhum traço de caracterização da relação trabalhista regida pela CLT.

Do exposto, afasto a incidência das contribuições previdenciárias sobre a contratação da empresa SUPERVEN. Recurso provido nessa parte.

### **LEONARDO VIANA MAGALHÃES DA ROCHA - ME**

Segundo a Fiscalização (fls 52):

*"48. A empresa LEONARDO VIANA MAGALHÃES ROCHA tem como sócio administrador Leonardo Viana Magalhães da Rocha. A empresa LEONARDO VIANA MAGALHÃES ROCHA tem data de início de atividade em 07/05/2008, conforme cartão CNPJ, e o contrato de prestação de serviço com a PLANEX foi assinado nesta mesma data sugerindo que a empresa LEONARDO foi constituída para prestar serviço para a PLANEX. Destacamos que de acordo com as informações das GFIPs e RAIS existentes, a empresa LEONARDO VIANA MAGALHÃES ROCHA nunca possuiu empregados, ou seja, é o sócio Leonardo quem executa o serviço contratado.*

*Aliás, essa era uma exigência contratualmente estabelecida*

*(...)*

*49. O serviço prestado pela contratada está ligado diretamente à atividade fim da empresa fiscalizada, como comprova o contrato de prestação de serviço (anexo) firmado entre as partes, que determina as regras para a contratação dos serviços da empresa e que em sua cláusula primeira – OBJETO- pactuou:*

*(...)*

*50. A descrição contida nas notas fiscais de prestação de serviço emitidas por Leonardo elucidam a natureza do serviço prestado por Leonardo, que coincide com a atividade fim da Planex.*

*(...)*

*51. Constatamos, portanto, que a empresa LEONARDO VIANA MAGALHÃES ROCHA foi criada para prestar serviço para a empresa fiscalizada, não possuindo empregados.*

*52. A remuneração ajustada, conforme cláusula segunda do citado instrumento, prevê um valor fixo mensal de R\$10.000,00 (Dez mil reais), como se salário fosse, por 90 dias consecutivos, prorrogável automaticamente. Leonardo, prestou serviço, para a Planex no período de 05/2008 a 09/2010.*

*53. Destacamos, ainda, que o vínculo entre Planex e Leonardo se confundia com vínculo empregatício havendo anotação no*

*contrato de prestação de serviço sobre questionamento a respeito de pagamento de 13º salário*

*Acórdão suspenso por Arrematado  
sobre 13º - não*

(...)

54. A estreita relação entre a PLANEX e o sócio da empresa LEONARDO ficou evidenciada, também, na análise da conta contábil 3.1.01.01.0036 – Despesas com Viagens e Estadias, em que foram encontrados lançamentos cujos históricos fizeram menção a pagamento de despesas de viagens de Leonardo Viana Magalhães Rocha.

Era a Planex que reembolsava as despesas efetivamente incorridas na prestação dos serviços (alimentação, hospedagem, transporte, combustível, etc), demonstrando que Leonardo teve as despesas de sua atividade arcadas pela Planex. Leonardo prestava conta das despesas efetuadas, indicando que a PLANEX tinha ingerência sobre as atividades desempenhadas por Leonardo. A PLANEX aplicava a política de reembolso de despesas de viagem para Leonardo nos mesmos moldes praticados com seus empregados. Ou seja, a PLANEX concedia a Leonardo o mesmo tratamento dado a seus empregados, o que significa dizer que a PLANEX tratava Leonardo com se empregado fosse.

(...)"

Alega a recorrente (fls. 944):

*"A fiscalização descaracterizou o contrato de serviço firmado com a empresa individual **LEONARDO VIANA MAGALHÃES DA ROCHA - ME** em maio de 2008, afirmando que, em verdade, haveria contrato de trabalho disfarçado com o Sr. **Leonardo Viana Magalhães da Rocha**.*

*Em maio de 2008, a PLANEX firmou um contrato de consultoria com a empresa **LEONARDO VIANA MAGALHÃES DA ROCHA - ME**, com prazo de duração de **90 (noventa) dias**, para elaboração de estudos e pesquisas, para análise de viabilidade e desenvolvimento de futuros negócios nas **áreas de exploração de florestas** com produção de carvão e de escoramento de madeira; plantio de florestas de eucalipto e incineração de resíduos sólidos urbanos com geração de energia.*

*Na realidade, a relação entre o Sr. Leonardo Viana e a PLANEX sempre foi comercial, jamais de vínculo empregatício ou de subordinação de qualquer espécie*

*Tanto assim, que aos 6 de março de 2009, o Sr. Leonardo Viana montou uma **sociedade com o Dr. Maurício Dias Fernandes e outros investidores**, denominada ICP AGROFLORESTAL LTDA., cujo objeto social seria exatamente a **administração de áreas florestadas ou reflorestadas**; a elaboração de planos, plantas, projetos, memoriais, cálculos, relatórios, orçamentos e trabalhos técnicos de planejamento florestal; apoio a atividades agrícolas, pecuárias e serviços correlatos, atividades que fogem completamente do objeto social da Planex.*

*Há de se notar, por imperioso, que nesta sociedade o Sr. Leonardo Viana possuía nada menos do que **47,87 % (quarenta e sete inteiros e oitenta e sete centésimos por cento) da quotas sociais**, o que indica que tinha inclusive significativa participação como **SÓCIO do empreendimento**. Além disso, ele era **Diretor Superintendente** da empresa, com amplas responsabilidades gerenciais e administrativas, conforme previsão da Cláusula Sétima do Contrato Social.*

*Com tamanha responsabilidade e atribuições, é fácil perceber que o Sr. Leonardo Viana não poderia ser empregado, ou funcionário da PLANEX, até porque seria absolutamente inviável sua obediência a horários e rotinas administrativas e executivas próprias de uma relação laboral. Não haveria sequer qualquer possibilidade com a compatibilização de horários, para exercício de uma eventual jornada de trabalho ou expediente a cumprir, por absoluta incompatibilidade de horários inclusive.*

*Além disso, aos 15 de setembro de 2009, a PLANEX e o Sr. Leonardo Viana firmaram Contrato de Parceria Rural Extrativa com a fazendeira Paula Maria Pinheiro Barbosa Mello, com duração mínima de 14 (quatorze anos), para a exploração (plantio de eucaliptos) de 3.634,90 ha de terra na Fazenda Curumataí, localizada no município de Augusto de Lima-MG, no qual Leonardo participava como **SÓCIO em 10% (dez por cento) do empreendimento**, o que mais uma vez denota o relacionamento estritamente comercial e negocial entre eles."*

Novamente a Autoridade Fiscal busca a comprovação do vínculo empregatício entre o sócio da empresa prestadora de serviços e a Recorrente, por meio da caracterização dos requisitos do empregado. Porém, aqui melhor sorte teve o Fisco.

Ao conseguir observar que no próprio instrumento contratual firmado pelas partes (fls. 387), se questiona, a quem de direito, se haverá ou não o pagamento de nítida verba trabalhista, o décimo terceiro salário, pode o Fisco demonstrar que as partes se mantinham numa verdadeira relação de emprego, dissimulada por meio de um contrato de prestação de serviços firmado entre pessoas jurídicas.

Mister ressaltar que as alegações da recorrente não se prestam a afastar as provas indiciárias juntadas pelo Fisco, que por seu conjunto, demonstram que as partes mantinham um verdadeiro contrato de emprego em face da adoção de práticas corriqueiras trabalhistas como o reembolso de despesas, o pagamento de 13º salário, etc...Necessário ainda, apontar que o contrato juntado pelo Fisco, assim como as notas fiscais correspondentes, não demonstram que o objeto da prestação avençada versa sobre qualquer atividade rural, ao reverso, remete as atividades cotidianas da Recorrente.

Assim, nego provimento ao recurso nessa parte.

**SBG ENGENHARIA DE PROJETOS LTDA. - JOSÉ ALFREDO ARAÚJO**

Pretende o Fisco comprovar o vínculo de emprego entre o Sr José Alfredo Araujo e a Recorrente. Consta do relatório fiscal (fls. 57):

*63. A empresa **SBG ENGENHARIA LTDA** firmou contrato com a **PLANEX** em 04/01/2010 para prestar serviços de "Coordenação, Gestão da Elaboração de Projetos e Gerência de Implantação de unidades industriais para captação, tratamento e/ou disposição de resíduos sólidos com geração de energia elétrica, tendo como signatário o sócio José Alfredo de Araújo. O contrato tinha prazo de 01 ano, com prorrogação automática.*

*64. A remuneração ajustada era fixa, de R\$20.000,00 por mês, havendo uma parte "pro êxito", um percentual incidente sobre o lucro gerencial em função da participação da contratada no êxito do objeto pactuado. A forma de remuneração da **SBG** muito se assemelha ao pagamento feito mensalmente a segurados empregados, com direito a participação nos lucros dependendo do atingimento de metas.*

(...)

*65. Outra cláusula que chama atenção é a de reajustamento do contrato, pelo mesmo índice utilizado pelo **SINAENCO/MG** (Sindicato da Arquitetura e da Engenharia) nas Convenções Coletivas da categoria. Ou seja, a Planex estava dando a José Alfredo o mesmo tratamento que dava aos seus segurados empregados, engenheiros.*

(...)

*66. O contrato concedia a José Alfredo o direito de se ausentar das atividades em até 30 dias, sem prejuízo da remuneração, significando dizer que José Alfredo tinha direito a férias remuneradas."*

Ora, em que pesem as alegações do Recorrente, constantes das folhas 946, nesse caso é nítida a relação de emprego firmada entre as partes. Institutos como férias, dísido coletivo, reembolso de despesas, etc não se aplicam às contratações de prestação de serviços por pessoa jurídica.

Recurso negado também nessa parte.

**ADVANGER S/C LTDA - ADVOCACIA & ENGENHARIA - ME - PATRÍCIA GONTIJO S DORNELES.**

Importante ressaltar um traço distintivo apontado pela Fiscalização entre as empresas prestadoras de serviços citadas anteriormente e as sete próximas. Nestas, todos os sócios eram funcionários da Recorrente.

Assim se pronunciou a Autoridade Fiscal (fls 45):

"19. Por apresentarem características semelhantes, vamos discorrer sobre a prestação de serviço executada pelas 07 primeiras empresas. O quadro abaixo informa o CNPJ da Contratada, a Razão Social, o nome da pessoa que executou o serviço contratado (sócio da PJ), o período em que foi **empregado registrado da Planex**, o cargo exercido e o serviço prestado através da Pessoa Jurídica

(...)

20. Patricia Saliba Houri Lustosa, sócia da empresa Houri Lustosa Consultoria de Engenharia Ltda é empregada da PLANEX, admitida em 18/11/2004, para o cargo de engenheira projetista. O contrato de prestação de serviço entre Planex e Houri Lustosa foi assinado em 22/05/2006 e, no período fiscalizado, Patricia prestou serviço através da Houri Lustosa de 01/2009 a 09/2011.

21. Carlos Roberto Lopes Gouvêa sócio da empresa Portia Engenharia e Participações Ltda foi admitido como engenheiro civil na PLANEX em 01/08/2007. **Patricia e Carlos Roberto ainda são empregados da PLANEX tendo recebido salários como empregados durante todo o período fiscalizado.**

22. Júnia Perilo Lopes de Oliveira sócia da empresa Pavimento Consultoria e Projetos Ltda trabalhou na PLANEX como empregada, no cargo de engenheira de pavimentação, no período de 01/10/2007 a 28/09/2011. **O Contrato de Prestação de Serviço entre Pavimento e Planex foi assinado em 01/03/2007, havendo faturamento durante todo o período fiscalizado.**

23. **Armando Freire Figueiredo, sócio da empresa Sultcon Consultoria e Projetos Ltda, que foi empregado da PLANEX, admitido em 01/07/1989 para o cargo de gerente de projetos, mas figurou como diretor comercial e administrativo financeiro assinando contratos de prestação de serviço como representante legal da PLANEX.**

Por estarem assim contratadas, assinam o presente instrumento em duas vias, na presença de duas testemunhas que também o assinam.

Belo Horizonte, 1º de março de 2007



PLANEX S/A - Consultoria de Planejamento e Execução

Armando Freire Figueiredo      Vênio Rocha Machado  
 Diretor Comercial e Adm. - Financeiro      Diretor Técnico  
 Representantes Legais - CONTRATANTE

24. Armando foi demitido em 31/03/2009, data em que foi assinado o contrato de prestação de serviço entre PLANEX e SULTCON.

25. Patricia Gontijo S. Dorneles, sócia da empresa Advocacia e Engenharia Advenger S/C Ltda, trabalhou na PLANEX como empregada no período de 02/03/2009 a 30/10/2009. Nesse caso a Planex não apresentou à fiscalização contrato de prestação de

serviço, alegando em esclarecimento ao Termo de Intimação Fiscal 03 que não foi firmado contrato de prestação de serviço porque não havia “uma demanda regular e continuada” e os serviços eram solicitados na medida das necessidades e demandas da contratante, sem um contrato permanente. Entretanto, não é isso que se verifica ao analisarmos as notas fiscais emitidas pela empresa ADVENGER. Existem notas fiscais mensais nas competências 01/2009, 02/2009, 03/2009, 12/2009 e de 01/2010 a 07/2011. Ou seja, a prestação de serviço se deu de forma habitual e continuada só não havendo faturamento nos meses em que Patrícia recebeu salário como empregada da Planex. Na verdade, Patrícia trabalhou para a Planex durante todo o período de 01/2009 a 07/2011.

26. **Marília Albuquerque de Abreu, sócia da empresa Road Consultoria e Projetos Ltda foi admitida pela PLANEX para a função de engenheira civil em 01/09/2011, não tendo sido desligada do quadro de empregados da PLANEX. A empresa Road Consultoria prestou serviço para a PLANEX de 03/2007 a 09/2011, mês em que Marília foi admitida como empregada da PLANEX.**

27. **Henrique Braga Neto, sócio da empresa HMB – Consultoria em Administração Ltda, prestou serviço para a PLANEX através da HMB, ininterruptamente, no período de 02/2009 a 07/2011 assinando contratos de prestação de serviço como gerente administrativo financeiro da PLANEX. Henrique foi contratado como diretor financeiro em 01/2011, mesmo mês em que foi assinado o distrato ao contrato de serviço de consultoria com a HMB.**

(...)

Contra as imputações fiscais, argumenta a Recorrente (fls 947):

*"Na realidade, a Sra. Patrícia Gontijo foi sim funcionária regularmente contratada pela PLANEX, pelo Regime da CLT, no período entre 02/03/2009 e 30/10/2009, com carga horária diária de 8 (oito) horas de trabalho.*

*Antes de mais nada, convém esclarecer que a empresa ADVENGER ENGENHARIA existe desde outubro do ano 2000, portanto, há mais de TREZE ANOS.*

*Nos meses de janeiro e março de 2009, a ADVENGER ENGENHARIA prestou à Planex TRÊS serviços DISTINTOS de elaboração de PROJETOS, sendo um para o Município de Novo Cruzeiro-MG, outro para o Município de Buritis-MG e outro ainda em Potc-MG. Trataram-se, pois, de elaboração de projetos, cada um para uma obra específica e distinta.*

*Por conta de tais trabalhos, a Planex conheceu então a engenheira Patrícia Gontijo Dornelcs e seus serviços, oferecendo a ela então um Contrato de Trabalho a partir de março de 2009. Até então, não havia qualquer tipo de subordinação ou dependência entre Patrícia e a empresa Planex.*

*Entre março e outubro de 2009, o Contrato de Trabalho foi cumprido normalmente, plenamente respeitado por ambas as partes, com cumprimento de horários pela contratada e com o pagamento de todos os encargos trabalhistas pela contratante. Ora, como a Dra. Patrícia passou a ser empregada, deixou de existir a necessidade de contratação de terceiros para a elaboração de projetos, o que justifica a ausência de Notas Fiscais no período.*

**Ocorre que a relação de emprego não funcionou bem para ambas as partes, pois o horário cumprido pela Dra. Patrícia era exagerado para a demanda da empresa e a engenheira, por sua vez, se via limitada para prestar serviços a outros interessados.**

(...)

*A fiscalização descaracterizou os contratos de serviços firmados com a empresa HMB CONSULTORIA EM ADMINISTRAÇÃO LTDA. em 2009, afirmando que, em verdade, haveria contrato de trabalho disfarçado com o Sr. Henrique Braga Neto.*

*Em fevereiro de 2009, a Planex contratou a empresa HMB Consultoria em Administração Ltda. para a prestação de serviços de Assessoria e Consultoria em Administração de Empresas. Tratou-se de um contrato de experiência, com vigência de 90 (noventa) dias e preço certo e fixo de R\$ 33.000,00 (trinta e três mil reais). Posteriormente, este contrato fora prorrogado por mais 60 (sessenta) dias e, a partir de julho de 2009, passou a vigorar por prazo indeterminado.*

*A empresa HMB Consultoria em Administração Ltda. existe desde dezembro de 2004, exercendo as atividades de corretagem de seguros, consultoria em gestão empresarial, treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial. Seus sócios são Eduardo Queiroz Braga (majoritário e administrador) e Henrique Braga Neto (minoritário), ambos formados em Administração de Empresas.*

*É de se lembrar aqui, por oportuno, que os serviços contratados junto à HMB Consultoria foram meramente de assessoria e consultoria administrativa e não serviços de engenharia. E em momento algum os contratos falam em prestação pessoal e exclusiva por parte do Sr. Henrique, ou seja, os serviços contratados poderiam ser prestados por AMBOS OS SÓCIOS.*

*Ademais, o Sr. Henrique sequer é engenheiro e, portanto, **não poderia ser contratado para prestar as atividades-fim da empresa**, como alega a fiscalização.*

*Além disso, entre janeiro de 2009 e dezembro de 2011, a HMB Consultoria, além da Planex, prestou simultaneamente serviços para diversas empresas, como por exemplo, a Associação dos Veteranos de Basquete de Minas Gerais, Panda Promoções e Eventos Ltda., Soul Advisory Consultoria em Negócios e Tecnologia Ltda., Engesolo Engenharia Ltda., Prcfisan Ltda., Prudential do Brasil Seguros de Vida S/A, o que demonstra a **ausência de pessoalidade, subordinação e principalmente dependência econômica**, de modo a inviabilizar a*

*descaracterização da prestação de serviços como tal (vide cópias das Notas Fiscais anexadas).*

*(...)*

*A fiscalização alega que Armando Freire figurou como diretor comercial e administrativo financeiro, assinando contratos como representante da Planex, em março de 2007.*

*Ora, de fato, em 2007 o Sr. Armando Freire era **DIRETOR ELEITO da empresa Planex e inclusive tinha vínculo empregatício**, com carteira assinada e todos os direitos, eis que seu desligamento da empresa se deu apenas em MARÇO DE 2009. Por outro lado, após a data do desligamento, não há um documento sequer assinado pelo Sr. Armando dentro da Planex, fato este não explorado pela fiscalização.*

*Com relação ao Contrato de Prestação de Serviços firmado com a SULTCON CONSULTORIA, ele tinha por objeto a execução de serviços de coordenação e revisão de propostas e projetos de engenharia, com prazo de duração de 300 (trezentos dias) e valor fixo de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).*

*(...)*

*A empresa ROAD CONSULTORIA E PROJETOS LTDA. fora aberta em **29 de dezembro de 1999** e tinha como sócios a Sra. Marília Albuquerque de Abreu e Luiz Fernando Foureaux.*

*Como demonstra o Contrato de Serviços em análise, esta empresa sempre prestou serviços à PLANEX desde março de 2007, serviços estes de estudos de traçado e/ou projetos de geometria, sinalização e terraplenagem, especificamente voltados para o mercado de projetos na área rodoviária.*

*Trata-se de uma área com grande demanda de trabalho e absoluta carência de bons profissionais, o que inclusive inviabiliza a contratação de engenheiros, que se recusam a firmar contratos de trabalho com carteira assinada, o que obriga os contratantes a se submeter aos Contratos de Serviços como apresentados pelos prestadores.*

*Assim, entre 2009 e 2011, a ROAD CONSULTORIA prestou diversos serviços à Planex, via Notas Fiscais com valores diversos e numeração não sequencial, eis que efetivamente prestava os mesmos serviços a várias outras empresas do ramo.*

*Com efeito, entre novembro de 2008 e agosto de 2011, a Road Consultoria, além da Planex, prestou simultaneamente serviços para diversas empresas, como por exemplo, Tecisan Técnica de Engenharia Civil e Sanitária Ltda., ERG Engenharia Ltda., Minerconsult Engenharia Ltda., Enecon - Engenheiros e Economistas Consultores, Engesolo Engenharia, Cobrape - Companhia Brasileira de Projetos e Empreendimentos, RPC - Empreendimentos Imobiliários Ltda., Magna Engenharia Ltda., Consominas Engenharia Ltda., o que demonstra a **ausência de***

*personalidade, subordinação e principalmente dependência econômica, de modo a inviabilizar qualquer caracterização de eventual relação de emprego alegada pela fiscalização (vide cópias das Notas Fiscais anexadas).*

(...)

*Como já dito, ante a absoluta carência de tais profissionais no mercado, os próprios engenheiros NÃO ACEITAM trabalhar com carteira assinada, tanto assim que a engenheira em questão só aceitou firmar um contrato de trabalho com horário mínimo (duas horas diárias), justamente para que não ficasse ela impedida de prestar serviços para outras empresas.*

(...)

*Assim, entre 2009 e 2011, a PAVIMENTO CONSULTORIA prestou diversos serviços à Planex, via Notas Fiscais com valores diversos e numeração não seqüencial, eis que certamente prestava os mesmos serviços a várias outras empresas do ramo.*

*Porém, os órgãos contratantes governamentais começaram a exigir, para efeito de participação em processos licitatórios e concorrências públicas, vínculo empregatício com a concorrente, para validar os atestados dos responsáveis técnicos de profissionais especialistas em pavimentação, o que não era usual até então.*

*Neste sentido, a Planex, bem como quase todas as empresas do ramo, que sempre terceirizaram este tipo de trabalho, viu-se obrigada a admitir oficialmente com carteira assinada, em seu quadro de funcionários, a engenheira Júnia Perilo, detentora de diversos atestados de "RT - Responsável Técnico" das especialidades exigidas em concorrências públicas, ainda que contra a vontade da referida profissional, mas com rigoroso pagamento de todos os direitos e obediência fiel a todas as normas trabalhistas*

(...)

*Logo de cara identificamos uma sociedade de profissionais engenheiros, existente HÁ MAIS DE QUINZE ANOS, o que afasta a alegação de fraude e principalmente a alegação de personalidade na prestação dos serviços, eis que quaisquer dos sócios estaria habilitado a prestá-los, indistintamente, além de dividirem a administração da empresa.*

*Trata-se, pois, de empresa de serviços de **engenharia multidisciplinar com atividades bastante diversificadas**, com especial atenção para arquitetura, sistemas centrais de ar condicionado, manutenção e instalações elétricas, projetos e comércio de material elétrico.*

*No mesmo período fiscalizado, ou seja, entre janeiro de 2009 e setembro de 2011, a HOURI LUSTOSA igualmente prestou serviços para as seguintes empresas e não somente para a Planex, a saber (vide Notas Fiscais anexas):*

(...)

***De fato, a Sra. Patrícia Saliba Houri Lustosa é funcionária da PLANEX com carteira assinada desde 18/11/2004, com contrato de trabalho ainda em vigor, com respeito absoluto a todas as normas trabalhistas e pagamento de todos os direitos e encargos devidos. No entanto, o contrato é de apenas 2 (duas) horas diárias, caso que se assemelha ao de Júnia Perilo e Marília Albuquerque, todos estes contratos firmados contra a vontade das engenheiras, mas por conta de exigências burocráticas em processos licitatórios / concorrenciais.***

*Isto porque todas estas profissionais fazem questão absoluta de não depender, nem se subordinar com exclusividade a nenhuma empresa, preferindo prestar serviços a diversas delas.*

(...)

*A empresa PORTIA ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA. fora aberta em 7 de agosto de 2009 e tinha como sócios Rodrigo Capanema Lopes Gouvêa, engenheiro civil, Gilberto Toni Sarah e Alfa Participações Ltda.. Aos 25 de maio de 2011 o Sr. Carlos Roberto Lopes Gouvêa fora admitido como sócio na referida sociedade.*

***Na Planex, o Sr. Carlos Gouvêa teve sua carteira de trabalho assinada em 1º de agosto de 2007, com carga horária diária de apenas 4 (quatro) horas por dia, contrato de trabalho este que se encerrou em 29/11/2013, por vontade do contratado.***

*Durante todo o período do contrato de trabalho, todas as normas e direitos trabalhistas foram rigorosamente cumpridos, com o pagamento de todos os encargos devidos. Do mesmo modo, por ocasião da rescisão do contrato, todos os direitos e encargos rescisórios foram devidamente pagos, como se verifica pelo Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho já anexado aos autos."*

A simples leitura do recurso espanca a questão. Há vínculo de emprego entre os trabalhadores mencionados e a Recorrente. Tal vínculo, em que pese toda a argumentação em minimizá-lo, já tem o condão de afastar a contratação da pessoa jurídica que não possui empregados como prestadora de serviços técnicos especializados e tal importância para a Recorrente. De certo que tais serviços foram prestados pelos trabalhadores identificados pela Fiscalização.

Restam comprovados, pelos próprios documentos apresentados pela Recorrente, a prestação dos serviços intelectuais ali indicados. O que não se pode admitir é que tais serviços sejam prestados de forma diversa do contrato de trabalho firmado entre as mesmas partes.

O que a Recorrente nos quer fazer crer é que o que ocorre de fato é uma prestação de serviços prestados por pessoas jurídicas unipessoais, no mais das vezes, enquanto o contrato de trabalho regularmente constituído se apresenta como mera formalidade. Não me parece verossímil.

Não se pode admitir, como alega a Recorrente que o fato da empresa prestadora emitir mais de uma nota fiscal no período se afasta a relação de trabalho entre o sócio desta e a Recorrente. Não se trata de verificar a regularidade dos documentos fiscais emitidos pela prestadora e sim de como se deu a reconhecida relação de trabalho entre os sócios das contratadas e a contratante.

Soube o Fisco, para os sete casos em comento, comprovar o vínculo de emprego representado pela subordinação estrutural. Mister ressaltar que para um dos casos mencionados, o do Sr Armando F Figueiredo, ele representa legalmente a própria Recorrente, assinado documentos como Diretor Comercial. Outro, o Sr Carlos Roberto L Gouvea, ocupou cargo no Conselho de Administração da Recorrente. Os demais, afora o próprio contrato de trabalho reconhecido pelo contribuinte, exerceram cargos de gerência e importância técnica dentro da estrutura da Recorrente.

Comprovada a relação empregatícia. Desconsiderada a contratação das pessoas jurídicas posto que dissimuladora da relação de trabalho firmada entre as pessoas físicas e a Recorrente.

Recurso negado também nessa parte.

**MULTA QUALIFICADA**

Consta do Recurso (fls. 958):

*"Segundo a fiscalização, a empresa autuada teria agido dolosamente, visando impedir/ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal das contribuições previdenciárias, bem como modificar suas características essenciais, de modo a reduzir/evitar o montante do imposto devido, caracterizando a ocorrência de sonegação e fraude.*

*Assim sendo, aplicou sobre o saldo devedor apurado multa de ofício **QUALIFICADA** em dobro, no percentual de 150 % (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 44, § 1º da Lei Federal nº 9.430/1996*

(...)

*Neste sentido, só caberá a aplicação da multa qualificada nos casos em que for inequivocamente **COMPROVADA** a existência de **sonegação, fraude e conluio**. Para haver **sonegação**, deve existir prova inequívoca de uma ação ou omissão **DOLOSA**, com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento da fiscalização sobre ocorrência de fato gerador ou sobre as condições pessoais do contribuinte. Haverá **fraude**, com prova de ação ou omissão **DOLOSA**, com o objetivo de impedir ou retardar a ocorrência de fato gerador, ou excluir, ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir seu pagamento. Já o **conluio** é o ajuste **DOLOSO** entre duas ou mais pessoas, visando a fraude ou sonegação fiscal.*

*No caso em apreço, não há NENHUMA PROVA ou indício sequer de qualquer tipo de ação ou omissão DOLOSA, com o objetivo de impedir ou retardar a ação fiscal, muito antes ao contrário"*

A imputação fiscal foi assim elaborada (fls. 66):

87. *Conforme fartamente comprovado ao longo do presente Relatório Fiscal, a PLANEX, 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 pessoas físicas — na realidade, segurados empregados de fato. Ao mesmo tempo, no intuito de efetivar os pagamentos das respectivas remunerações dessas pessoas físicas, travestia-os contabilmente como meras quitações de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas utilizadas na transação irregular.*

88. *Dentre os procedimentos descritos no parágrafo anterior, destaca-se a constatação de que os sócios de seis das dez empresas analisadas eram empregados registrados da Planex e um era contribuinte individual e foram, absurdamente remunerados como se pessoas jurídicas formalmente contratadas fossem, que emitiam notas fiscais para justificar pagamentos de remunerações a seus sócios.*

89. *Conforme evidenciado ao longo deste relatório, a contratação desses empregados travestidos de pessoas jurídicas não foi simples erro e tampouco coincidência. Como essa forma de remuneração afasta a incidência de contribuições previdenciárias, ficou manifesta e deliberada a atitude dolosa dos responsáveis pela empresa, utilizando-se desse conveniente subterfúgio, contratava os sócios daquelas pessoas jurídicas com intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador, deixando com isso de pagar as contribuições sociais devidas.*

90. *Assim sendo, fica inequivocamente demonstrado que a Fiscalizada, 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.*

91. *Diante do exposto, sobre os créditos constituídos através dos levantamentos SE e CS, a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) a ser aplicada, por previsão do parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, será duplicada pela ocorrência de fatos que se subsumem ao previsto nos artigos 71 e 72 da Lei no 4.502/1964, totalizando a alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento)."*

Como bem dito pelo Fisco e reconhecido pelo Recorrente, a aplicação da multa qualificada exige a conduta dolosa no sentido da sonegação ou da fraude, nos termos da Lei 4.502/64. Logo necessário perquirirmos os conceitos mencionados.

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?

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"**

Ora, patente no relatório fiscal que as condutas do Recorrente visavam impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou reduzir suas condições essenciais com vista a obtenção de vantagem por meio da postergação ou não pagamento do tributo devido.

Outro não pode ser o entendimento sobre alguém, que mantendo contrato de trabalho com outrem, contrata esse mesmo prestador de serviço pessoa física, como jurídica e o remunera com valores, em muito, superiores ao daquele constante no contrato de emprego.

Logo, observo na conduta praticada pelo Recorrente a dissimulação das relações de trabalho da pessoa física por meio da prática da contratação de pessoas jurídicas, o chamado pejotismo.

Cabível a qualificação da multa de ofício nos termos da Lei nº 9.430/96.

Recurso negado nessa parte.

**CONTRIBUIÇÃO PELO RAT**

Observou o Fisco (fls. 68):

97. *A partir de 01/2010, a alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser **reduzida**, em até 50%, ou **augmentada**, em até 100%, conforme dispõe o art. 202-A do RPS, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica.*

98. *O desempenho da empresa é aferido pelo **Fator Acidentário de Prevenção –FAP**, que consiste em um multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota.*

99. *No caso da PLANEX o FAP em 2010 foi de 1,5837 resultando em uma alíquota RAT AJUSTADA DE 4,7511. (Alíquota RAT x FAP = 3% x 1,5837)*

100. *Em 2011 foi de 1,0 resultando em uma alíquota RAT AJUSTADA DE 3,0. (Alíquota RAT x FAP = 3% x 1,0)*

101. *Conforme análise da GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social, verificamos que o contribuinte, nas competências de 01/2010 a 13/2011, informou no campo alíquota RAT 1% e no campo FAP o multiplicador igual a 1,5837, gerando uma alíquota de RAT AJUSTADO de 1,5837%% quando o correto seria 4,7511%, em 2010 e 3,0% em 2011.*

102. *Constatamos, portanto, que o contribuinte declarou incorretamente em GFIP a alíquota RAT em 2010 e 2011 e o multiplicador FAP em 2011, acarretando cálculo a menor da contribuição devida. Assim sendo, a diferença, correspondente a 3,1674% nas competências de 01/2010 a 13/2010 e 1,4163% no período de 01/2011 a 13/2011, constitui o objeto do Levantamento DR.*

103. *Para a composição das bases de cálculo das contribuições ora levantadas, consideramos as remunerações dos segurados empregados informadas nas folhas de pagamento.*

104. *O Anexo 03 detalha os valores das bases de cálculo consideradas e a contribuição que deixou de ser informada em GFIP e recolhida para a Seguridade Social."*

962):  
Contra tal lançamento também se insurge a Recorrente. Argumenta que (fls

*"Segundo a agente fiscal, a autuada enquadra-se na Classificação Nacional de Atividades Econômicas — CNAE, com*

*atividade preponderante vinculada ao código 7112-0/00 - Serviços de Engenharia, cuja alíquota GILRAT (Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho) seria de 1% (um por cento) em 2009 c **3% (três por cento) em 2010 e 2011**. De acordo com o Auto de Infração, a contribuinte teria declarado incorretamente em GFIP a alíquota-base do RAT em 2010 e 2011 como sendo 1% ao invés de 3%, o que teria gerado uma diferença a menor de alíquota da ordem de 3,1674% em 2010 e 1,4163% em 2011, pois as alíquotas corretas seriam de 4,7511% em 2010 (3% x 1,5837 FAP) e 3% em 2011 (3% x 1,0 FAP).*

*Na verdade, o Decreto Federal nº 6.957, de 9 de setembro de 2009, alterou o anexo V do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento Geral da Previdência Nacional), com **vigência a partir do dia 1º de janeiro de 2010**, majorando assim de forma abrupta, arbitrária e sem qualquer tipo de critério, boa parte das alíquotas GILRAT em vigor no país. Com esta mudança, a atividade genérica de "Serviços de Engenharia" - Código CNAE 7112-0/00, que sempre fora classificada como atividade de risco leve, com alíquota-base GILRAT de 1% (um por cento), de uma hora para outra, num passe de mágica, passou a ser considerada **atividade de risco alto**, com alíquota **GILRAT de 3,0%**.*

*De se notar, que este aumento de alíquota, e conseqüentemente de tributo, deu-se de forma absolutamente ilegal e inconstitucional (ofensa direta ao art. 5º, II da Constituição de 1988<sup>21</sup>), eis que não fora promovido por meio de LEI, mas sim através de mero Decreto, emanado do Poder Executivo, que tem função meramente regulamentadora, mas jamais inovadora no ordenamento jurídico.*

*Assim, de um dia para o outro, a mesma atividade exercida pela empresa há anos passou da classificação de risco leve para risco alto, com o aumento da tributação do RAT em **trezentos por cento**. Lado outro, este Decreto não levou em consideração também, que existem diversos tipos de serviços de engenharia, com perfis e características de risco bem distintos, de maneira que não podem ser todos eles taxados arbitrariamente como atividades de alto risco.*

*Com efeito, os serviços de engenharia prestados pela Planex são eminentemente de **elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais** e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia, bem como **elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos** para trabalhos de engenharia, além do acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia (Códigos 7.03 e 7.19 da Lista de Serviços).*

*Neste sentido, boa parte ou a quase totalidade dos serviços prestados são desenvolvidos no ambiente de escritórios, longe dos canteiros de obras, por se tratarem basicamente de estudos e projetos, o que indica que realmente a atividade, embora se trate de serviço de engenharia, realmente seja classificada como de **RISCO LEVE**.*

*Tanto assim, que a empresa ANTARES SERVIÇOS LTDA., especializada em engenharia de segurança do trabalho, ao elaborar o competente Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA-NR-9) da Planex nos anos de 2010 e 2011, classificou as atividades da empresa como GRAU DE RISCO LEVE, ou seja, sujeito à alíquota GILRAT de 1,0 % (vide documentos anexos, firmados por Ronaldo Alves de Araújo - Engenheiro de Segurança do Trabalho -CREA/MG 54.321/D), ainda que se tratem de Serviços de Engenharia.*

*Pelo exposto, verifica-se que a despeito das ilegais alterações promovidas pelo Decreto Federal nº 6.957/2009, ainda hoje as atividades desenvolvidas pela empresa fiscalizada são enquadradas como de RISCO LEVE e, portanto, sujeitas a alíquota GILRAT de 1,0%, gerando a improcedência da autuação neste particular."*

Em primeiro lugar, é necessário recordar que no âmbito do processo administrativo fiscal não é permitido ao julgador apreciar questão afeta a constitucionalidade de preceito legal. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 2, espanca qualquer dúvida.

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

Em segundo lugar, especificamente quanto aos argumentos apresentados sobre a atividade econômica praticada pela Recorrente, necessárias algumas considerações.

Segundo o artigo 72 da IN 971/09, em seu inciso I, o enquadramento nos graus de risco previstos no artigo 22, inciso II da Lei nº 8.212/91, deve ser feito pela empresa, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, elaborada com base na CNAE.

Ora, do exposto é nítido que não há que se falar em laudo técnico elaborado por empresa de saúde e segurança do trabalho para que se verifique o grau de risco do contribuinte. A Lei de Custeio determinou previamente o risco de cada atividade com base na atividade econômica desenvolvida pela empresa, pelo contribuinte.

Como bem apontado pela Fiscalização e não rebatido pelo Recorrente, o grau de risco aplicável no caso em apreço é aquele obtido pela CNAE da atividade econômica preponderante do contribuinte, 7112-0/00, de 3,0%.

Logo, procedente o lançamento tributário.

Recurso negado também nessa parte.

Por fim, necessário não olvidar que consta do recurso as alegações sobre os lançamentos tributários decorrentes da análises acima empreendidas, ou seja, a parcela relativa aos terceiros e as valores devidos pelos segurados sobre as verbas em discussão.

Como bem apontado no recurso, tais lançamentos são reflexos do lançamento principal e sofrerão, por via de consequência, a mesma sorte da decisão acima proferida.

**MULTAS ISOLADAS**

Por fim, quanto às multas por descumprimento das obrigações acessórias decorrentes das imputações fiscais, alega a recorrente (fls 964):

*"Ora, a aplicação de tais multas isoladas, por pretensos descumprimentos de obrigações acessórias, decorrem diretamente da interpretação fiscal, de que vários prestadores de serviços da empresa autuada (inclusive pessoas jurídicas) na realidade seriam empregados com contratos de trabalho dissimulados.*

*Tal interpretação levou à conclusão (equivocada) de que a autuada não teria preparado adequadamente folhas de pagamento; nem lançado na contabilidade os salários como fatos geradores de contribuição previdenciária; nem procedido a retenção na fonte das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados, gerando tais multas por descumprimento de obrigações acessórias.*

*Ora, como de resto todo o mérito da autuação ora questionada, também tais multas dizem respeito à caracterização ou não das relações de emprego alegadas pela fiscalização e não reconhecidas pela empresa autuada.*

*Significa dizer, que uma vez demonstrado e provado que não existem tais alegados vínculos de emprego, também deixam de existir as alegadas irregularidades acessórias.*

*Assim sendo, consideram-se tais Autos de Infração acessórios ou reflexos em relação à autuação contida no AI/DEB CAD 51.047.317-2, de modo que as alegações acima articuladas aproveitam a todos, eis que as mesmas razões de impugnação se aplicam a todos igualmente"*

Como bem exposto, a verificação de eventual descumprimento das obrigações acessórias por parte do sujeito passivo, depende da confirmação da imputação fiscal.

Por todo o dito acima, observada a procedência da autuação, vejo como aplicáveis as multas impostas pela Autoridade Fiscal.

Recurso negado também nessa parte.

### CONCLUSÃO

Por todo o exposto e com base nos fundamentos apresentados, voto rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores referentes ao pagamentos efetuados a empresa **SUPERVEN PROJETOS E SUPERVISÃO LTDA.**

*assinado digitalmente*

Carlos Henrique de Oliveira - Relator

Processo nº 15504.720248/2014-09  
Acórdão n.º **2201-003.374**

**S2-C2T1**  
Fl. 989

---