



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

**Processo n°** 15504.721726/2013-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.595 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2015  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) E CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS  
**Recorrente** LEME ENGENHARIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:**

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR).  
DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

ESTÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR.

O Fisco tem o ônus-dever de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas. No presente caso, em se tratando de descaracterização de serviços prestados mediante estagiários, deve o relatório fiscal conter toda a fundamentação de fato e de direito que possa permitir ao sujeito passivo exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Logo, caberia ao Fisco a demonstração do fato gerador, o que não aconteceu.

ALUGUEL. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

O pagamento de aluguéis só estará excluído da base de cálculo quando fornecido pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada.

RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.  
ESTABELECIDO NO CTN.

Avenças particulares não podem ser opostas ao Fisco com o escopo de afastar a responsabilidade tributária prevista em lei.

VALE COMBUSTÍVEL HABITUAL. NÃO COMPROVAÇÃO DESPESA EM PROVEITO DO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

O valor concedido ao empregado a título de “vale combustível”, de forma habitual e sem a comprovação de utilização do veículo em serviço a proveito do empregador, deverá compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

REEMBOLSO ÓCULOS E AUXÍLIO FARMÁCIA. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

O reembolso óculos e auxílio farmácia somente estarão excluídos da tributação se oferecidos a empregados de toda a empresa, não bastando que o benefício se estenda a empregados de um único estabelecimento.

**GRUPO 1.** CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. OCORRÊNCIA FÁTICA. VERIFICADA EM PARTE.

Quando o Fisco constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as características de segurado empregado, previstas na Legislação, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar seu correto enquadramento. Os segurados preenchem os requisitos do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. SIMULAÇÃO.

O lançamento é efetuado de ofício pelo Fisco quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

ASPECTOS SUBJETIVOS. DOLO OU CULPA. NÃO ANALISADOS.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade pela obrigações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

VALORES RECOLHIDOS PELO TOMADOR. RETENÇÃO TRIBUTOS FEDERAIS (IRRF, PIS, COFINS E CSLL). IMPOSSIBILIDADE DESCONTAR DOS VALORES APURADOS PELO FISCO.

Os tributos federais retidos na nota fiscal pelo tomador, conforme o regime de contratação de serviços, não poderão ser descontados dos valores apurados pelo Fisco no tomador de serviços, pois se trata de sujeitos passivos distintos o valor apurado pelo Fisco e o destino dos recolhimentos efetuados.

**GRUPO 2.** LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA DA FALTA DE CLAREZA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA.

O Fisco deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus dos motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e de não caracterização da relação empregatícia.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

**II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:**

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO. FOLHA PAGAMENTO. DESACORDO LEGISLAÇÃO.

É devida a autuação da empresa que deixar de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo Fisco.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, em manter os valores lançados a título de PLR, a título de aluguel residencial pago ao Sr. Jean Joseph Marie Bouckaer, a título de vale-combustível e reembolso de óculos e auxílio-farmácia; b) por unanimidade de votos, em excluir os valores lançados a título de bolsa-estágio; c) por maioria de votos, em excluir os valores correspondentes aos prestadores de serviços agrupados pelo relator no grupo 2, vencida a Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que negava provimento e os conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabora Simões que entenderam ser o caso de aplicação do artigo 129 da Lei 11.196/2005. O conselheiro Julio César Vieira Gomes acompanhou o relator pelas conclusões; e d) por maioria de votos, em não acolher a dedução dos tributos retidos na fonte, vencidos os conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabora Simões.

Julio César Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Tabora Simões.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernentes à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2009 a 12/2009.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, que consiste em deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação previdenciária.

O Relatório Fiscal informa que os fatos geradores decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, oriundos dos seguintes fatos:

1. **aluguéis residenciais** do apartamento à rua Paulo Camil Pena, 585, Belvedere, Belo Horizonte/MG, cedido para moradia do empregado Jean Joseph Marie Bouckaert, contratado para atuar na matriz em Belo Horizonte, onde se deu sua admissão;
2. **cartão ecx combustível**, em valores fixos, fornecidos no período 01/2008 a 01/2009, a Dejair Soares Porto e Carlos Roberto de Oliveira;
3. **Participação nos Lucros e Resultados (PLR)** a empregados em desacordo com a Lei 10.101/2000;
4. **despesas de farmácia e reembolso óculos** pagos apenas a empregados da filial Florianópolis;
5. **bolsas de estágio** pagas sem o termo de compromisso no mês de competência da prestação de serviços;
6. **valores pagos a pessoas físicas** que prestaram serviços à empresa com todos os requisitos da figura do segurado empregado, porém, indevidamente tidos como segurados contribuintes empresários de pretensas pessoas jurídicas contratadas.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 08/03/2013 (fls. 01).

A atuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. **Ilegalidade na caracterização como empregados da impugnante, dos sócios das empresas contratadas.**

2. **Ofensa ao regime de tributação instituído pelo art. 129 da Lei 11.196/2005.** O lançamento contraria o art. 50 do Código Civil de duas formas: Primeiro, porque inexistente no caso autorização legal para que a própria autoridade administrativa, à margem do processo judicial, proceda à desconsideração da personalidade jurídica das contratadas. Segundo, porque a responsabilidade pelas obrigações decorrentes da desconsideração da personalidade jurídica é dos sócios da pessoa jurídica desconsiderada. Transcreve o art. 150, §1º, inciso II e §2º, incisos I e II do RIR/99, concluindo que essa legislação, anterior ao art. 129 da Lei 11.196/2005, impedia a constituição de uma sociedade com o fim de atrair as normas de tributação da pessoa jurídica a uma pessoa física que prestasse serviços de engenheiros ou assemelhados com os caracteres de uma relação personalíssima. Ademais, o lançamento fere o art. 129 da Lei 11.196/2005, que alterando a legislação anterior, trouxe novo regime de tributação definido em razão da natureza do serviço prestado, e não mais em razão do caráter personalíssimo ou da relação existentes entre seu sócio e terceiros. A nova ordem jurídica teria impedido a desconsideração da personalidade jurídica para fins de aplicar normas tributárias pertinentes à pessoa física, na medida em que ela própria atribuiu a essas sociedades o regime de tributação de pessoas jurídicas unicamente em razão da natureza do serviço prestado, sendo irrelevante o caráter personalíssimo e demais características existentes na relação entre seu sócio e terceiros. Não se trata, pois, de simulação de sociedades com o intuito de encobrir uma relação de emprego. A partir da Lei 11.196/2005, constituída a sociedade para a prestação de serviços técnicos, a lei determina a incidência da legislação aplicável às pessoas jurídicas;
3. **Ilegalidade da utilização da aferição indireta sem a presença dos pressupostos autorizadores.** Outra ilegalidade que acomete o lançamento foi de, sem que estivessem presentes os pressupostos legais do arbitramento (art. 148 do CTN e art. 33, §6º da Lei 8.212/91), utilizar o método da aferição indireta para apurar os valores da remuneração paga ao prestador de serviços em caráter pessoal: - presumiu-se que todos os valores pagos pela impugnante às sociedades contratadas foram direcionados integralmente ao sócio. Cita doutrina de Mizabel Derzi e Sacha Calmon sobre a excepcionalidade da adoção do procedimento do arbitramento, que só pode ser utilizado se esgotadas as possibilidades de reconstrução da verdade material. No caso concreto, não foi realizada qualquer medida para verificar quanto dos valores pagos pela impugnante constituiu remuneração do sócio apontado como prestador de serviço em caráter pessoal, de forma a segregá-lo dos valores direcionados aos outros sócios da contratada. Não é razoável supor que todo o valor pago foi todo direcionado ao sócio prestador dos serviços porque seria afirmar que o outro sócio nada recebeu, o que significa a presunção de uma nulidade do contrato de constituição da sociedade **desconsiderada, que não foi sequer levantada, muito menos comprovada. Logo, presunção desconhecida da realidade,**

desarrazoada, contraria o que comumente ocorre e o que determina o art. 1.008 do Código Civil. Conclui que a apuração da base de cálculo destoa dos parâmetros do art. 148 do CTN e do art. 33 da Lei 8.212/91;

4. **Nulidade por ausência de fundamentação legal para a aferição indireta.** O lançamento contém vício de motivação legal a demandar sua anulação uma vez que não constou do anexo “fundamentos legais do débito” os §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/91. Cita jurisprudência administrativa;
5. **Equívoco na composição da base de cálculo. Necessidade de exclusão dos valores de tributos retidos nas notas fiscais.** A base de cálculo não poderia ser fixada no valor integral das notas fiscais de serviços. Partindo-se da premissa de que a desconsideração é válida, o correto seria apurar os lucros distribuídos aos sócios das pessoas jurídicas desconsideradas e a tributação como salário apenas de parte desses valores, ou seja, o que a pessoa física do sócio recebeu como remuneração pela prestação laboral. Assim, seria necessário, no mínimo, que fosse abatido o montante da carga tributária suportada pelas pessoas jurídicas desconsideradas, de modo a alcançar valores mais próximos do salário de contribuição. Neste contexto e considerando que as notas fiscais de prestação de serviço sofrem retenções na fonte, impõe-se, subsidiariamente, a redução da base de cálculo apurada para que dela sejam excluídos os tributos retidos na nota fiscal, quais sejam IR, CSLL, PIS e CONFINS. Logo, ainda que se pretendesse utilizar o valor das notas fiscais para apurar o salário de contribuição este nunca poderia ser o montante bruto da nota, eis que as retenções na fonte realizadas pela impugnante reduzem a remuneração paga à pessoa jurídica contratada, diminuindo a base de cálculo previdenciária;
6. **Inexistência de simulação e vínculo empregatício. Da atividade da impugnante e característica dos serviços por ela tomados.** O falso cenário apresentado pelo lançamento. As contratações debatidas ocorrem em um cenário em que a impugnante é uma empresa tem por atividade fim desenvolvimento de trabalhos técnicos relacionados à engenharia para usinas de energia elétrica e infra-estrutura, que consiste na elaboração de projetos completos de engenharia relativos a essas obras. Dada a magnitude e complexidade dessa atividade fim, a impugnante necessita de mão-de-obra de diversas especialidades. A demanda por determinadas capacidades e especializações técnicas é, porém, variável em função da especificidade de cada obra. Logo, não há necessidade manter em seu quadro de empregados as mais diversas especialidades, que nem sempre serão utilizados nos projetos em que a empresa está envolvida. São profissionais que autuam nos mais variados projetos desenvolvidos por diversas empresas e se lançam no mercado por meio de sociedades profissionais regularmente constituídas que são contratadas quando forem necessárias a determinado projeto. Esse cenário afasta o contexto apresentado no lançamento fiscal, de contratos de emprego por meio de simulação de contratos com pessoas jurídicas. Pelo número de empregados da impugnante devidamente declarados em RAIS e GFIP (doc. 05) nota-

se que os sócios das empresas contratadas correspondem apenas a 10% do total de empregados. A contratação de pessoas jurídicas de profissionais especializados não é regra, se dá em razão de necessidades momentâneas da impugnante. A presença isolada da onerosidade e a não eventualidade nos contratos não é suficiente para configurar a relação de emprego. São características comuns a quase a totalidade dos contratos típicos do direito privado. Quanto aos demais requisitos da relação de emprego, não se encontram presentes;

7. **Inexistência de subordinação.** A subordinação que caracteriza o contrato de emprego é a subordinação sobre como fazer, como realizar o trabalho, por meio do qual o empregador controla e dirige qual técnica será utilizada e como será utilizada. Transcreve jurisprudência. Não se pode confundir a subordinação do empregado ao poder diretivo do empregador com a subordinação das partes ao contrato celebrado, próprio do contrato civil de prestação de serviços. A subordinação presente no contrato civil se apresenta como vinculação das partes às obrigações do contrato, em razão o princípio *pacta sunt servanda*. O tomador dos serviços, por exemplo, é obrigado a respeitar os prazos e não exigir a conclusão dos trabalhos antes do prazo, é obrigado a realizar o pagamento do preço do contrato. Enquanto que o prestador deve concluí-lo no prazo, respeitar os limites de despesas reembolsáveis, cobrar pelas horas efetivamente trabalhadas e ter como diretriz a obra para a qual seu trabalho se destina. Porém, o desenvolvimento das atividades é realizado com independência e autonomia técnica, ou seja, sem subordinação do prestador ao tomador. Na área de engenharia é isso que ocorre: o prestador se obriga a entregar os trabalhos técnicos contratados (planta, laudo, etc.) sem que tais trabalhos tenham sido desenvolvidos com a ingerência técnica do contratante. Enquanto na relação de emprego há subordinação técnica de como realizar o trabalho, na relação de prestação de serviços a técnica é de aplicação exclusiva e independente do prestador. Assim, não se pode confundir a obrigação do prestador de se submeter a controle de prazos e financeiros do tomador (por exemplo, medição de horas de serviços, atenção para características da obra para a qual se destina o trabalho técnico) com a subordinação técnica de como fazer o trabalho. A Leme não tem nenhuma ingerência sobre a aplicação dos conhecimentos técnicos por parte dos profissionais que integram as pessoas jurídicas que contrata, apenas exige que atentem para as características da obra e o escopo do projeto. A Lei 5.194/66, que regula a profissão de engenheiro, determina que esses profissionais tenham autonomia e independência na elaboração de projetos. Transcreve os arts. 18 e parágrafo único, 19 e 20, parágrafo único da citada Lei. No caso dos autos, é incontroverso que os trabalhos deveriam ser realizados de forma pessoal pelo profissional motivo pelo qual não se revela possível que outro profissional tenha assumido os projetos. Conclui-se que, por determinação legal, esses profissionais assumem a responsabilidade exclusiva pelo projeto, o que inviabiliza a ingerência técnica da Leme sobre os projetos por eles elaborados. Logo,

impossível caracterizar, diante da pessoalidade da prestação e da responsabilidade exclusiva pelo projeto, qualquer ingerência técnica da Leme Engenharia, o que descaracteriza a presença de subordinação. O trabalho pessoal do sócio é elemento característico das sociedades destinadas à prestação de serviços intelectuais de forma pessoal pelos sócios e não uma razão para desconsideração de sua personalidade jurídica. Os serviços constantes do lançamento são técnicos de engenharia ou relacionados à engenharia. Logo, nítido o caráter intelectual dos mesmos. Em assim sendo, o art. 966, parágrafo único do CC exclui o caráter empresarial da sociedade. Não sendo empresária a sociedade organiza os fatores de produção para exercer sua atividade, dentre eles a mão-de-obra, pois esta organização é característica de uma sociedade empresária (CC art. 982);

8. **Da variabilidade e descontinuidade dos pagamentos realizados pela impugnante: descaracterização da relação de emprego.** A considerável variabilidade dos valores pagos mensalmente pela execução dos contratos, demonstrada através de planilhas anexas à defesa (doc. 06) comprovam que a impugnante celebra legítimos contratos civis de prestação de serviços e apontam para a validade e legitimidade dos mesmos, impedindo sua desconsideração para fins de tributar uma suposta relação de emprego. Tal variação afasta a pretensão de classificar como empregados as pessoas jurídicas contratadas uma vez que, em contrato de emprego, a remuneração é a mesma em todos os meses trabalhados, pois paga pelo tempo que o empregado fica à disposição do empregador e que a jornada de trabalho é definida, a teor do art. 74 da CLT. No caso dos autos, as pessoas jurídicas contratadas trabalham o tempo necessário para cumprir o contrato celebrado e entregar o trabalho técnico no prazo avençado. Esta é a razão dos valores mensais pela execução do contrato serem extremamente variáveis: não existe tempo certo pelo qual as pessoas envolvidas na execução do contrato ficavam à disposição da impugnante. Em muitos casos a remuneração sofre diminuição de um mês para outro, principalmente nos últimos pagamentos realizados, o que é incompatível com o já citado artigo da Constituição Federal. A explicação é que os pagamentos não se dão em função da disponibilidade, mas das horas efetivamente gastas na execução do contrato. O contrato se dá para a execução de um contrato com autonomia e independência e não na remuneração pelo tempo à disposição do contratante. Ademais os anexos CE2008 e CV 2009 demonstram que na grande maioria dos casos não há emissão de notas fiscais em todos os meses e verifica-se emissão de mais de uma nota fiscal no mesmo mês com valores distintos. O pagamento agrupado por sociedade contratada permite ainda visualizar o total equivoco ao afirmar a suposta não eventualidade. Cita exemplos. De qualquer forma, tratando-se de contratos para desempenho de trabalhos técnicos não há impedimento para que os pagamentos sejam feitos mensalmente de maneira uniforme. Os contratos que tenham por objeto a entrega de trabalho técnico de engenharia (desenho, laudo, projeto, etc) para que seja integrado pela impugnante a um projeto maior que deve entregar a seu cliente configura-se como **contrato de empreitada** que, geralmente, é fechado a preço global,

prática não vedada em lei. Assim, não descaracteriza o contrato o fato de o preço ser pago de forma parcelada durante a execução do trabalho, inexistindo motivo para desconsideração do contrato de prestação de serviço pela uniformidade dos pagamentos ao longo do contrato;

9. **Distinção entre os objetos dos contratos da Leme com seus clientes e aqueles celebrados pela Leme com as sociedades contratadas.** As sociedades contratadas não desempenham a atividade fim da Leme uma vez que esta é contratada por suas clientes para desenvolver e entregar um projeto completo de obras nos ramos de energia elétrica e infra-estrutura. O objeto contratado é amplo, abrangendo diversos aspectos da engenharia, não podendo ser desenvolvido por uma única equipe. É um trabalho técnico complexo, abrangendo várias áreas de conhecimento e demandando atividades diversas, porém, integradas. Pelos objetos dos contratos celebrados com as sociedades contratadas nota-se que inexistente uma coincidência de objeto, ou seja, o contrato da Leme com suas clientes é mais abrangente e não se confunde com o contrato dessas sociedades prestadoras de serviços, que desenvolvem tarefas técnicas específicas, com autonomia e independência, visando sua integração ao projeto maior contratado junto a Leme pelos seus clientes. Equívoco de tentar enquadrar as sociedades na estrutura da Impugnante. Os cargos constantes do organograma da Leme não são destinados às tarefas contratadas junto às sociedades, pois estas, como visto são tarefas técnicas destinadas a serem utilizadas pela impugnante na elaboração de projetos maiores. As RAIS e GFIP anexas (doc. 05) comprovam que o organograma é preenchido pelos vários empregados que a impugnante tem. O equívoco decorre da suposição de que a impugnante se utiliza exclusivamente de sociedades para exercer suas tarefas, o que se comprovou ser mentira: para trabalhos técnicos específicos, destinados a utilização em projeto, a impugnante contrata sociedades profissionais especializadas e independentes, enquanto que, para o trabalho interno da empresa, realizado pelos cargos constantes do organograma, possui empregados devidamente registrados;
10. **A utilização de recursos da conta contábil Participação nos Resultados Geral – Ano anterior não significa pagamentos a empregados.** De acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, principalmente o da essência sobre a forma, os registros contábeis devem atentar para substância econômica e não para formas legais. Eventuais pagamentos a prestadores de serviços pessoas jurídicas em razão de **bônus de performance** calculados com base nos resultados gerados ou mesmo a distribuição de resultados a diretores não empregados constituem economicamente participação nos resultados. E por esta razão foram assim lançados na contabilidade. É equivocada a premissa do lançamento fiscal, de que são empregados os beneficiários dos pagamentos lançados na conta contábil “participação nos resultados” uma vez que, de acordo com a

Lei 10.101/2000, apenas empregados recebem tais pagamentos. O registro contábil se dá com atenção ao aspecto econômico e não legal. Exclusão dos valores relativos à participação nos lucros e resultados. Caso não sejam acolhidas as alegações de que a desconsideração da personalidade jurídica das contratadas é nula, ao menos os valores apontados como sendo de pagamento de participação de lucros e resultados aos sócios das contratadas devem ser excluídos da base de cálculo. A Participação nos lucros e resultados são desvinculados da remuneração e sobre eles não incidem contribuições previdenciárias, pois os pagamentos respeitaram os termos da Lei 10.101/2000, conforme o exposto no item específico de pagamento de PLR a empregados;

11. **PLR a empregados.** O fato de o Acordo Coletivo ter sido formalizado posteriormente ao exercício do pagamento da PLR não atrai a incidência de contribuição previdenciária porque a Lei 10.101/2000 só usa o ano civil como parâmetro da periodicidade da remuneração, não demandando acordo prévio. Cita decisão do CARF. A Lei 10.101/2000 não determinou quais critérios deveriam ser seguidos na negociação, limitando-se a sugerir duas possibilidades no art. 2º §1º, o que é evidenciado pelo uso da expressão “podendo ser consideradas”. Assim, o que caracteriza a PLR é a negociação entre as partes envolvidas, não se exigindo um programa de resultado previamente estipulado, como pretendido no Auto de Infração. No caso da PLR paga aos empregados do escritório de Belo Horizonte, através de Acordo Coletivo, as partes negociaram e consentiram em delegar ao acionista a escolha do montante a ser distribuído, em função dos resultados atingidos no período, dentre os diversos parâmetros previstos no art. 187 da Lei 6.404/76. No caso da PLR paga aos empregados da filial Florianópolis, a fiscalização alega ausência de avaliação de desempenho que justificasse o pagamento da PLR. Entretanto, o Termo Aditivo, cláusula 2ª do Extra Acordo Coletivo de Trabalho 2008/2009 entre a Leme e SENGE/SC, detalhou inclusive o valor a ser distribuído (50% da remuneração do empregado em dezembro de 2008), sua origem, a base e o percentual do pagamento. No mesmo sentido o Termo Aditivo relativo ao ano de 2007. Quanto a filial do Pará, os pagamentos foram feitos com base no acordo celebrado pela matriz. Se a essência do pagamento é a participação nos lucros e resultados, aplicação do acordo da matriz é suficiente para afastar a tributação. Todos os pagamentos obedeceram aos requisitos da Lei, não incidindo contribuição previdenciária. Cita decisão do STJ;

12. **Não incidência de contribuição previdenciária sobre valores despendidos a título de aluguel residência ao Sr. Jean Joseph Marie Bouckaer.** O Sr. Bouckaert é estrangeiro expatriado da Bélgica, trazido pela empresa para trabalhar no Brasil de acordo com seu programa de mobilidade sumarizado no documento anexo (doc. 08). Trata-se, pois, de fornecimento de moradia para estrangeiro não residente no Brasil, essencial para viabilizar seu trabalho em território nacional. Assim, constitui-se verba indispensável à prestação do serviço, não integra o salário e não sofre tributação. Portando ilegal a inclusão do aluguel na base de cálculo das contribuições devidas, quer

por não constituir remuneração pelo trabalho, quer por ser um pagamento eventual, que perdurou apenas enquanto o trabalhador desenvolveu suas atividades na localidade;

- 13. Vales-combustível em forma de cartão – comprovação das despesas.** Os valores fornecidos a empregados referentes a combustíveis, sob a forma de cartões - ECX CAD, não sofrem a incidência tributária porque se enquadram como "ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado", hipótese excluída de tributação pelo art. 28, §9º, "s" da Lei 8.212/91. Acrescenta que o caso concreto se amolda àquela previsão legal porque as despesas em questão estão devidamente comprovadas através dos extratos de uso emitidos pela empresa fornecedora dos cartões (doc. 08). Os referidos cartões foram devolvidos à empresa (doc. 08) ao término da atuação dos referidos profissionais no projeto localizado em Nova Era/MG, haja vista que com a finalização dos serviços cessou-se a ocorrência desses gastos específicos;
- 14. Não incidência sobre reembolso óculos e auxílio farmácia.** O reembolso óculos e auxílio farmácia não sofrem incidência de contribuição por não ter natureza remuneratória, mas nítida natureza assistencial, suprindo necessidades do empregado relacionada à saúde e integridade física as quais, de acordo com a Constituição Federal, deveriam ser satisfeitas pelo Estado, a quem cabe, portanto, estimular as empresas que optem pela concessão de tais benefícios, e não penalizá-las, com a imposição de um ônus adicional, como é a sujeição da verba à incidência de contribuições previdenciárias. Conforme comprova o lançamento, as verbas têm o caráter de reembolso, eis que é necessário que a despesa seja incorrida, não bastando o fato de ser empregado para recebê-las. Demonstrada, assim, a natureza assistencial. O fato das verbas serem disponibilizadas apenas para os empregados do estabelecimento de Florianópolis não é suficiente para afastar a aplicação do art. 28, § 9º, "r", da Lei 8.212/91, pois a expressão "empresa" contida na parte final desse dispositivo legal ("abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa" - grifamos) deve ser entendida como "estabelecimento". Não há sentido em exigir que a parcela abranja todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, pois as características regionais podem demandar, a bem do princípio da igualdade, a concessão de benefícios para atender apenas as necessidades dos trabalhadores de determinada localidade, que não pode não se reproduzir em todos os estabelecimentos;
- 15. Não incidência sobre a bolsa de estágio.** As relações de estágio para as quais a defesa não apresentou "termo de estágio" podem ser comprovadas através de relatórios e fichas de avaliação anexa à defesa, documentos estes que demonstram tratar-se de relação marcada pelo aprendizado, pela compatibilidade entre as atividades desenvolvidas e os estudos do estagiário, bem como pela supervisão e avaliação regulares da empresa. Comprovado que se trata

efetivamente de contrato de estágio e que o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre as bolsas de estágio em foco.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG – por meio do Acórdão 02-46.448 da 6ª Turma da DRJ/BHE (fls. 14690/14721) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

### **I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:**

**A Recorrente alega que a verba paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) não deveria integrar o salário de contribuição (base de cálculo), já que cumpriu a legislação de regência.**

Inicialmente, cumpre esclarecer que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei 10.101/2000.

#### **Lei 8.212/1991:**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)*

*§ 9º. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica; (g.n.)*

Nesse sentido, a Lei 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei 10.101/2000:

*Art. 2º. A participação nos lucros ou resultados **será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados**, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos **substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao***

*cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.*

*(...)*

*§ 2º. É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

Em termos gerais, o pagamento de PLR deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

1. deve ter sido objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Tal negociação pode ser feita através de acordo celebrado por uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou por convenção ou acordo coletivo;
2. os instrumentos de negociação devem conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos de participação, como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente;
3. o instrumento de acordo celebrado deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
4. a periodicidade mínima para pagamento deve ser de um semestre e no máximo duas vezes no mesmo ano.

Diante do conjunto fático probatório juntado aos autos, faremos uma análise do caso ora evidenciado.

**Primeiro**, verifica-se que a Recorrente efetuou pagamentos a título de “PLR” aos empregados da filial localizada no Estado do Pará **sem** qualquer objeto de negociação.

Contrapõe-se a Recorrente argumentando que obedeceu ao estipulado em acordo celebrado pela matriz, nos seguintes termos: “[...] no caso da filial do Pará, os pagamentos foram feitos com base no acordo celebrado pela matriz. É que não seria justo que, na falta de acordo com os sindicatos daquele Estado os trabalhadores daquela filial ficassem sem receber o pagamento apenas por causa da tributação que incide sobre a empresa. Logo, se a essência do pagamento é de participação nos lucros e resultados, a aplicação do acordo pertinente à matriz é suficiente para afastar a tributação [...]” (fls. 47 da primeira peça recursal).

Data vênua, tal argumento não merece prosperar, eis que a Lei 10.101/2000 estabeleceu critérios específicos para o pagamento a título de PRL. Para tanto, a lei expressamente exige que a PLR seja estabelecida mediante negociação, facultando às partes apenas escolher um, dentre dois, procedimento de negociação: comissão paritária ou convenção/acordo coletivo (artigo 2º, *caput*, da Lei 10.101/2000). Essa negociação é requisito essencial para que um acordo firmado entre empresa e empregados sobre a Participação nos Lucros ou Resultados esteja em conformidade com a Lei específica.

Dessa forma, a verba intitulada pela Recorrente de PLR, paga aos segurados empregados da filial do estado do Pará, é flagrantemente uma gratificação atrelada a uma produtividade sem aferição de metas, e, por consectário lógico, configura-se como remuneração vinculada ao salário, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991 c/c o artigo 201, §11<sup>1</sup> da Constituição Federal de 1988.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

**Segundo**, com relação aos empregados de Belo Horizonte/MG, apesar de existir previsão de pagamento do PLR nos termos do acordo assinado em 29/05/2009 e com pagamento para a competência 06/2009, constata-se que o instrumento decorrente da negociação **não continha regras claras e objetivas** quanto aos mecanismos de aferição para o cumprimento do acordado, conforme os instrumentos de pagamento de PLR apresentados que continha a cláusula: “*O montante total a distribuir, definido pelo acionista em função dos resultados atingidos no período, será distribuído proporcionalmente aos salários a todos os trabalhadores*”.

Esse critério de distribuição dos valores pagos a título de PLR, proporcional ao salário dos trabalhadores, é pautado exclusivamente em aspecto subjetivo e infringe a regra prevista no §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, tendo em vista que esta regra exige a necessidade de regras objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos à pagamento da PLR.

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento – tal como o previsto em Acordo Coletivo de Trabalho, ou qualquer outro tipo de acordo assinado com os sindicatos –, referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros, que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório (art. 123 do CTN). Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

<sup>1</sup>Artigo 201, §11, CF/1988: Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Para os empregados de Belo Horizonte/MG, esses fatos retromencionados são suficientes para demonstrar que a Recorrente descumpriu a legislação pertinente ao pagamento a título de PLR.

Nesse caminhar, com relação à data de assinatura do acordo em 29/05/2009 e com pagamento para a competência 06/2009, isso, por si só, não é suficiente para descaracterizar os pagamentos a título de PLR, pois o importante é que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo seja assinado antes do pagamento da PLR, que foi o caso dos autos. E alinho-me ao entendimento proferido no processo 15504.723899/2011-08 (sessão de 18/03/2014), Relator: Nereu Miguel Ribeiro Domingues, nos seguintes termos:

*“[...] a análise do Relatório Fiscal acima emergem claramente os dois pontos que levaram à autuação, quais sejam, (i) o fato do pagamento a título de PLR ter sido efetuado muito antes da formalização do respectivo instrumento e (ii) que não se poderia falar em alcance de metas para 2008 a partir de um instrumento firmado somente em novembro desse mesmo ano.*

*No passado manifestei-me em caso praticamente idêntico ao presente, conforme voto de minha relatoria proferido no PAF nº 13896.002986/2010-47, Acórdão nº 2402-03.046, Sessão de 15/08/2012, acompanhado por unanimidade por este Colegiado, nos seguintes termos:*

*“Estando o programa de participação de resultado da empresa atrelado à existência de lucro e podendo este ser aferido devidamente ainda que o instrumento de acordo tenha sido formalizado no final do período base da PLR, não há qualquer plausibilidade em se exigir que o instrumento decorrente da negociação coletiva seja firmado e arquivado ‘previamente’, tal como sugere o art. 2, inc. II, da Lei nº 8.212/91.*

*Caso assim não se entenda, estar-se-á criando interpretações restritivas ao arrepio da Lei nº 10.101/00, contribuindo para a instabilidade jurídica do direito constitucional do trabalhador ao recebimento da PLR desvinculada do salário, conforme prevê o art. 7º, inc. XI, da CF/88, haja vista que a referida Lei não prevê qual o prazo para se firmar e arquivar o instrumento decorrente da negociação coletiva.*

**Outrossim, destaca-se que a única certeza que pode ser extraída da Lei, em relação ao período de formalização do instrumento de negociação, é de que este seja firmado antes do efetivo pagamento da PLR. [...]”** (processo 15504.723899/2011-08)

**Terceiro**, com relação aos empregados da filial Florianópolis/SC, o acordo referente ao exercício de 2008, com pagamento na competência 06/2009, acostados aos autos previa que: *“A Leme se propõe a realizar a participação dos empregados nos lucros ou*

*resultados, relativos ao exercício 2008, utilizando como referência a avaliação de desempenho individual desses a ser realizada conjuntamente pelos gerentes de projetos e diretoria”.*

Contudo, apesar daquela previsão constar do instrumento de negociação, a Recorrente não demonstrou que tais avaliações foram efetivamente feitas. Isso levou ao Fisco concluir que o pagamento a título de PLR de Florianópolis foi realizado independentemente do alcance de metas ou resultados.

Contrapõe-se a Recorrente argumentando que a empresa adotou as regras previstas no Termo aditivo à cláusula 2º do extra acordo coletivo de trabalho 2008/2009 entre Leme e SENGE/SC na qual o pagamento da PLR é extremamente detalhado, constando inclusive o valor a ser distribuído, sua origem, a base e o percentual do pagamento.

Esse argumento da Recorrente não será acatado, eis que o teor do extra acordo coletivo de trabalho 2008/2009, acostados aos autos, confirma a tese do Fisco de que a verba intitulada PLR, paga aos empregados de Florianópolis, não dependeu do alcance de metas ou resultados. Para tanto, o acordo previa que o pagamento desse PLR seria concedido ao empregado que contasse com mais de seis meses de trabalho em 31/12/2008 e permanecesse na empresa até 10/06/2009, conforme Cláusula Segunda: *“Aos empregados em atividade no decorrer do exercício de 2008, inclusive àqueles com mais de 6 (seis) meses de registro em 31 de Dezembro de 2008, que permanecerem no quadro funcional da Empresa até 10 de junho de 2009, será paga Participação nos Lucros ou Resultados, após a aprovação das demonstrações contábeis daquele exercício pelos sócios estrangeiros”.*

Logo, o pagamento intitulado de PLR, concedido aos empregados da filial Florianópolis/SC, só dependia do tempo e do período em que o empregado laborou na empresa, não existindo metas ou resultados a serem alcançados. Isso infringe as regras previstas art. 1º e §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, pois, não se caracteriza como *“instrumento de integração entre capital e trabalho”*, e configura um critério exclusivamente subjetivo. Além disso, o critério de distribuição dos valores pagos a título de PLR era baseado exclusivamente na remuneração dos trabalhadores no mês de dezembro de 2008 (Cláusula quarta do Acordo, fls. 45 da peça recursal), isso configura uma situação subjetiva, e não permitida pelo §1º do art. 2º dessa Lei 10.101/2000.

Segue o teor do Termo Aditivo à Cláusula 2ª do Extra Acordo Coletivo de Trabalho 2008/2009 entre a Recorrente (Leme) e o SENGE/SC:

**“CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO**

*Este Termo Aditivo tem como objetivo estabelecer as condições e critérios de Participação nos Lucros ou Resultados do Exercício de 2008, conforme Lei 10.101, de 20/12/2000.*

**CLÁUSULA SEGUNDA - DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS**

***Aos empregados em atividade no decorrer do exercício de 2008, inclusive àqueles com mais de 6 (seis) meses de registro em 31 de Dezembro de 2008 que permanecerem no quadro funcional da Empresa até 10 de junho de 2009, será paga Participação nos Lucros ou Resultados, após a aprovação das demonstrações contábeis daquele Exercício pelos sócios***

***estrangeiros. Essa distribuição será efetuada conforme Cláusula Quarta abaixo.***

*Parágrafo único - Nos termos da legislação vigente, a parcela dos resultados paga ao empregado não terá caráter remuneratório e não gerará encargos de qualquer espécie, exceto a tributação na fonte.*

**CLÁUSULA TERCEIRA - DO MONTANTE A SER DISTRIBUÍDO**

*O valor da participação nos resultados que será distribuída será de R\$ 203.433,73 (duzentos e três mil, quatrocentos e trinta e três reais e setenta centavos).*

*Parágrafo Primeiro - A remuneração que servirá como base de cálculo, será composta exclusivamente do salário base, excetuando-se outras rubricas, inclusive décimo terceiro salário, abono ou gratificação de férias e horas extraordinárias.*

**CLÁUSULA QUARTA - DA DISTRIBUIÇÃO DOS VALORES O valor a ser distribuído, conforme Cláusula 3a corresponde a 50% da remuneração do empregado em dezembro/2008, utilizando parâmetros definidos na Cláusula 3a, Parágrafo 1º e Cláusula 2a e seu Parágrafo único.**

**CLÁUSULA QUINTA - DO CUMPRIMENTO DO EXTRA ACORDO 2008/2009**

*As condições aqui ajustadas complementam, integralmente, a Cláusula 2a do Extra Acordo Coletivo de Trabalho 2008/2009, tendo validade exclusiva para o exercício de 2008.*

Diante do exposto (**primeiro, segundo e terceiro**) – seja pelo descumprimento dos arts. 1º e 2º, *caput*, da Lei 10.101/2000 (pagamento sem instrumento de negociação), seja pelo descumprimento do §1º do art. 2º dessa Lei (não comprovação de atingimento de metas) –, os valores pagos a título de PLR devem integrar o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

**Com relação à verba paga a título de aluguel residencial ao Sr. Jean Joseph Marie Bouckaer**, a Recorrente alega que a incidência é indevida em razão do programa de mobilidade de prazo determinado e também não há configuração do caráter habitual dos pagamentos.

Neste particular, razão não assiste à Recorrente.

Constata-se que a verba paga a título de aluguel foi concedida, mês a mês (janeiro a dezembro de 2009), ao segurado empregado para desenvolver atividades distintas de canteiros de obras ou locais que exijam deslocamento ou estada.

A argumentação de que tal verba foi paga para atender o programa de mobilidade não é capaz de afastar a sua natureza de remuneração nem a sua habitualidade, já que, no âmbito tributário, tem regra específica que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo, nos termos do art.123 do CTN.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Evidencia-se, então, que o programa de mobilidade firmado pela Recorrente com o trabalhador somente possui efeitos entre as partes, não podendo o Fisco ser compelido a respeitar os seus termos. Assim, a Recorrente é diretamente responsável, perante o Fisco, pelo pagamento dos tributos relativos aos segurados obrigatórios do RGPS que lhe prestaram serviços.

Cumpra esclarecer que a relação empregatícia estabelecida pela Recorrente e o segurado empregado, Sr. Jean Joseph Marie Bouckaer, gerente de projeto do sistema elétrico, estrangeiro expatriado da Bélgica, dentro do território brasileiro, está submetida à ordem jurídica nacional, bem como ao seu poder soberano.

Dentro dos limites do território brasileiro, a sua jurisdição aplica-se a toda a população, a teor do artigo 9 da Convenção de Montevideo sobre os direitos Direitos e Deveres dos Estados, de 1933, que reza que “*A jurisdição dos Estados, dentro dos limites do território nacional, aplica-se a todos os habitantes*”. Desse modo, o estrangeiro, que é o caso do segurado contratado pela Recorrente, está sujeito à lei do Estado onde se encontra, não importando a nacionalidade, o tempo de permanência no território do outro ente estatal ou do caráter da estada, ressalvado o caso em que exista tratado ou convenção internacional específico que preveja algum tipo de imunidade ou de privilégio, fato este não evidenciado nos autos.

O STJ, em sede de Recurso Especial, inseriu no conceito de remuneração as despesas de aluguel, considerando o caráter habitual da mesma:

*TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. VERBAS PAGAS COMO AJUDAS DE CUSTO, AUXÍLIOS, PRÊMIOS E GRATIFICAÇÕES. (...) 3. As verbas pagas ao empregado para auxiliar nas despesas de aluguel, ainda que tenham denominação de auxílio ou de ajuda de custo, não possuem natureza indenizatória, mas salarial, pois são concedidas de forma habitual aos trabalhadores da empresa e, por essa razão, estão inseridas no conceito de remuneração, compondo a base de cálculo da contribuição. Precedente no STJ, EDRESP 440916/SC, DJ dia 28/04/2003, pág. 177. Grifei*

*RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. (...). ALUGUEL. VERBAS PAGAS COM HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. (...) 7. Havendo habitualidade no recebimento de ajuda de custo para aluguel, essa parcela deve integrar o salário de contribuição, com a devida incidência de contribuição previdenciária.*

Ainda, a inclusão de tais verbas na base de cálculo das contribuições previdenciárias se justifica quando analisado o conceito de salário de contribuição (base de cálculo) previsto na Lei 8.212/1991:

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

Logo, a verba paga a título de aluguel residencial enquadra-se na hipótese do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, campo de incidência da contribuição social previdenciária.

**A Recorrente alega que os valores concedidos a título de vale-combustível, em forma de cartão ECX CAD, não deverão sofrer a incidência tributária, porque se enquadram como “ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado”.**

É indiscutível que o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado não deverá ser submetido à incidência da contribuição previdenciária, a teor do art. 28, §9º, alínea “s”, da Lei 8.212/1991, desde que haja a efetiva comprovação desse ressarcimento.

No caso dos autos, não há a comprovação de que os valores foram pagos aos segurados empregados para o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo. Por outro lado, a Recorrente apenas alega o fato, mas não demonstra a sua pretensão.

Assim, não basta a comprovação da realização de despesa, como pretende a Recorrente. É necessário que reste comprovada a natureza de “ressarcimento” da verba.

A Recorrente não demonstrou que os valores pagos a título de vale-combustível se destinavam as despesas eventuais que o empregado teve na utilização do veículo para a execução de serviços externos relacionados aos assuntos da empresa, que o veículo estava sendo utilizado na prestação de serviços a interesse do empregador.

Por sua vez, o Fisco encontrou informações, nos dados fornecidos pela Recorrente, de que a verba se destinava a compor a remuneração do empregado, nos seguintes termos:

*Email datado de 11/02/2009, de Tatiana Villefort para Cláudio Maia de Azevedo e Sergio Bagno”*

“...”.

*Assunto: ENC: benefícios extras LEME*

...

*Claudio e Sérgio*

*Em 2008 Dr. Jacintho teve que **fazer um reajuste para Carlão e para não impactar e aumentar muito o salário CLT dele,**(grifamos) combinamos alguns benefícios extras, (que não são oferecidos para ninguém da LEME...)*

*Salário atual R\$ 14.296,50*

*Combustível R\$ 500,00*

*Estacionamento R\$ 150,00*

*Reembolso R\$ 321,00*

*100% da UNIMED dele e família*

*Alguns ruídos já apareceram de pessoas me questionando esses benefícios, principalmente o de combustível...*

*Acho que a melhor solução seria pegar o valor do **combustível + reembolso KM mensal** e incorporar isso no salário dele (considerando descontos e demais cálculos para garantir que ele receba líquido o valor de R\$ 831,00, manteríamos o estacionamento e a UNIMED da forma como esta!,(grifamos)).*

*Salário 913,19*

*INSS 82,12*

*líquido 831,00 (isso somando-se ao salário dele), ainda impactam os descontos abaixo?*

*1) sobre este valor não cabe desconto de INSS, pois será somado ao salário atual dele, cuja contribuição já corresponde ao teto máximo,(grifamos)*

*2) desconto de 7% correspondente a contribuição PREVIG*

*3) como será somado ao meu salário, o valor final, descontados os 7% da PREVIG, sofrerá um desconto de 27,5% correspondente ao IRF da faixa máxima.*

*Assim sendo, pelas minhas contas, **o valor correto a ser somado seria de R\$ 1217,65.** (grifo nosso)*

*Com isso **o salário dele iria para R\$ 15.515,15;;;** ,(grifamos)*

*O que vc acha? podemos mudar? Tenho certeza que o Carlão não achará ruim...”“.*

Com relação a habitualidade o Fisco demonstrou a reiteração do pagamento, mês a mês, nos seguintes termos: “*Cartão Ecx Cad – combustível sem comprovação, cartões disponibilizados aos gerentes Dejair Soares Porto e Carlos Roberto de Oliveira para despesas com uso de veículo próprio, no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2009 no valor de 507,50 por mês*”.

Desse modo, uma vez não comprovado o caráter de ressarcimento ou de indenização das verbas pagas a este título, tais importâncias constituem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, a teor do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991 c/c o artigo 201, §11<sup>2</sup>, da Constituição Federal de 1988.

**A Recorrente argumenta que o reembolso óculos e auxílio farmácia não sofrem incidência de contribuição por não ter natureza remuneratória, mas nítida natureza assistencial, sendo que o fato das verbas serem disponibilizadas apenas para os empregados do estabelecimento de Florianópolis não é suficiente para afastar a aplicação do art. 28, § 9º, “q”, da Lei 8.212/1991.** Afirma ainda que o termo empresa deve ser compreendido como estabelecimento em razão do precedente vinculante consubstanciado na Súmula 351 do STJ.

**Primeiro**, a alegação de que o termo empresa, citado na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, significa estabelecimento, citando na Súmula 351 do STJ, não será acatada, eis que se tratam de conceitos distintos. Além disso, o enunciado da Súmula 351 do STJ não se aplica à espécie em análise, já que o seu conteúdo versa sobre “*atividade preponderante*” em empresas com mais de um estabelecimento para fins da definição do grau de risco do SAT/GILRAT, o que não é o caso dos autos.

Na qualidade de sociedade empresária, que é a Recorrente, a definição de “empresa”, para os fins da alínea “q” do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, é encontrada no inciso I do art. 15 da citada Lei.

**Lei 8.212/1991:**

*Art.15. Considera-se:*

*I - empresa - a firma individual ou **sociedade** que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;*

**Segundo**, a cobertura do fornecimento de óculos e do auxílio farmácia não abranjeu a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, sendo concedida somente para os segurados da unidade de Florianópolis. Isso ocasionou o descumprimento da regra prevista no art. 28, § 9º, “q”, da Lei 8.212/1991, já que não incidirá contribuição previdenciária sobre: “*o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa*”.

Dessa maneira, não serão acatadas as alegações da Recorrente, devendo compor a base de cálculo os valores pagos a título de óculos e do auxílio farmácia em desacordo com a legislação previdenciária.

**No que tange à bolsa de estágio**, o Fisco afirma que os valores lançados correspondem às competências sem cobertura de termo de compromisso ou sem contratos de estágios, nos seguinte termos:

*“[...] 3.4. Levantamento EI - ESTAGIO SEM FORMALIDADE  
LEGAL – ANEXO EI: no que concerne ao estágio, inicialmente*

<sup>2</sup> Artigo 201, §11, CF/1988: Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

*cabe elucidar que o estagiário é o aluno regularmente matriculado e freqüentando curso em estabelecimento de ensino, no nível superior, profissionalizante de segundo grau ou supletivo, aceito pela empresa para complementação do ensino e da aprendizagem. A impossibilidade da admissão do estagiário sem a celebração do respectivo contrato devidamente homologada pela instituição de ensino esta previsto na legislação de regência a seguir detalhada: (...)*

*A legislação previdenciária determina que se cumpra o disposto na lei acima transcrita, no entanto, foi verificada a existência de estágios sem contratos e conseqüente, interveniência da escola na qual o estudante estava matriculado ou, competências em que o contrato de estágio já havia expirado, o que afronta o dispositivo legal. As situações mencionadas desclassificam a relação de estágio convertendo-a em relação de emprego, visto não preencherem o pressupostos definidos na lei. Assim, considerando que a empresa não apresentou alguns contrato de estágio ou os apresentou não acobertando todas as competências em que se deu a relação de trabalho, os valores pagos foram considerados salários de contribuição e base de incidência das contribuições previdenciárias. [...]*

A Recorrente alega que os serviços foram prestados com base na lei que rege o regime de estágio, juntando aos autos diversos termos de compromisso, relatórios e fichas de avaliação dos estudantes.

Este Conselho determinou diligência fiscal. O Fisco informou que os Termos de Compromisso acostados aos autos foram emitidos após o término do procedimento fiscal e passa discorrer sobre a relação contratual entre a Recorrente e os sócios das pessoas jurídicas que lhe prestaram serviços, nos seguintes termos:

*“[...] ITEM 2 - ao verificarmos os Termos de Compromisso acostados aos autos, constatamos que todos eles foram emitidos após o término do procedimento fiscal que se deu em 01/03/2013, portanto os mesmos não foram analisados pelo fisco. E necessário ressaltar que a alegação da existência de prestação de serviços a outras empresas não foi comprovada pela impugnante e as declarações dos empresários não invalidam a situação fática observada e detalhada no relatório fiscal. [...]”*

Por sua vez, a Recorrente afirma que:

*“[...] Apesar de ser evidente a confusão contida no Parecer Fiscal, cumpre salientar, a título **exemplificativo**, alguns dados dos Termos de Compromisso juntados aos autos e totalmente desconsiderados pela fiscalização:*

Estagiário	Data Termo de Compromisso	Assinaturas nos Termos de Compromisso		
		LEME	Aluno	Instituição de ensino
Lucio Vagner Carvalho Neiva	08/09/2008	Sim	Sim	Sim, CEFET
	09/03/2009	Sim	Sim	

Paula Bie Alves	14/07/2009	Sim	Sim	Sim, Universidade Gama Filho
Maira Fortes Bonafe	04/11/2008	Sim	Sim	Sim.UNB
Luana Motta Souza Françóis	28/10/2009	Sim	Sim	Sim, Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá
Carolina De Morais Palhano	17/03/2008	Sim	Sim	Sim, Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix

Extrai-se do Relatório Fiscal e demais documentos acostados aos autos que o Fisco pautou-se, de forma genérica, no fato de que não houve a apresentação dos Termos de compromisso dos estagiários da Recorrente, ou não houve a apresentação de alguns contratos. Entretanto, os autos demonstram que existiam os Termos de compromissos para os estagiários, mesmo que seja a título exemplificativo, conforme tabela acima.

Com isso, entende-se que o Fisco deixou de configurar os elementos ou os pressupostos da desconsideração dos contratos de estágios.

Logo, não estão materializados os elementos (requisitos) suficientes para descaracterizar a relação estagiária entre os estudantes e a Recorrente, já que compete ao Fisco agir em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), demonstrando a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição, mediante a sua caracterização clara e precisa.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

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

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

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do lançamento fiscal. O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

**Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:**

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

*II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)*

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a existência da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi-lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação fática e jurídica, tornando o lançamento fiscal, referente ao Levantamento EI - ESTAGIO SEM FORMALIDADE LEGAL – ANEXO EI, sem a presença de todos os requisitos da descaracterização da relação estagiária entre os estudantes e a Recorrente. Por isso não houve a caracterização material do seu fato gerador.

**A Recorrente alega que houve ilegalidade na caracterização dos sócios das empresas contratadas como empregados.**

Para dirimir a contenda instalada, será necessário realizar uma análise da correta compreensão do alcance do contrato individual de trabalho e das formas diversas e lícitas de prestação de serviços por pessoa física, atentando tanto para a conceituação legal quanto para os aspectos fáticos da prestação de serviços – estes evidenciados nos registros contábeis da empresa. Esses elementos conjugados irão evidenciar se há ou não uma relação empregatícia entre a Recorrente e os sócios das empresas ora contratadas.

Pois bem. O conceito legal de empregador e empregado estão definidos nos artigos 2º caput e 3º da CLT, respectivamente:

*“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**.”*

Então, a partir dos conceitos legais acima, pode-se extrair que os elementos fáticos da relação empregatícia são:

**a) prestação de trabalho por pessoa física a um tomador qualquer:** a figura do trabalhador há de ser sempre uma pessoa física. Esse elemento é importante, pois a expressão serviço pode englobar tanto obrigação de fazer realizada por uma pessoa física como por uma pessoa jurídica;

**b) prestação efetuada com personalidade pelo trabalhador:** o fato do trabalho ser prestado por pessoa física não importa, necessariamente, em personalidade. É essencial que a prestação de serviço pela pessoa física tenha caráter de infungibilidade no que toca à figura do empregado. O empregado não se pode fazer substituir por outra pessoa na prestação de serviço;

**c) prestação efetuada com não-eventualidade:** para haver relação de emprego é necessário que o trabalho tenha caráter de permanência, não pode ser esporádico. A ideia de permanência reflete em duas dimensões: i) presunção de que pacto laboral foi celebrado para vigorar por período indeterminado, por exceção, a ordem justalabalhista permite a celebração de contrato por prazo determinado e; ii) exclusão do escopo da relação empregatícia as prestações de serviço em caráter eventual.

**d) prestação efetuada com subordinação:** deve ser encarada sob um prisma objetivo. Atua sobre o modo de realização da prestação de serviço, não sobre a pessoa do trabalhador. A ótica subjetiva resta superada nos dias atuais, porquanto essa visão não explica o caso dos trabalhadores intelectuais e altos funcionários, cuja dimensão de subordinação de apresenta em escala bem inferior. Conforme a literatura trabalhista, em qualquer relação civil há um grau de subordinação, não se tratando de uma exclusividade do Direito do Trabalho. Entretanto, a relação de emprego diferencia-se das demais relações civis por carregar um elevado grau de subordinação jurídica. Trata-se de uma subordinação em grau máximo ou em grau maior. Dentro da relação de emprego, ainda, se encontrará diferentes graus de subordinação jurídica, a depender do trabalho desenvolvido pelo empregado. Os empregados que ocupam posição de chefia, supervisão, gerência, etc. tendem a apresentar uma dimensão menor de subordinação comparativamente àqueles que trabalham em linhas de execução. Porém, isso não desnatura a relação de emprego.

**e) prestação efetuada com onerosidade:** a relação empregatícia é uma relação essencialmente de fundo econômico. A onerosidade não deve ser enfocada sob a ótica do trabalho realizado ou do tomador de serviço. Qualquer que seja o trabalho realizado transferirá um valor econômico àquele que recebe a prestação de serviço.

A onerosidade deve ser analisada sob a ótica do prestador de serviço, considerado dois planos: objetivo e subjetivo.

No plano objetivo a onerosidade se traduz pelo pagamento pelo empregador de parcelas destinadas a remunerar o empregado em razão do contrato de trabalho. Importante observar que não é remunerar pelo serviço prestado, pois embora possa ocorrer de não haver prestação de serviço, o empregador estará obrigado a pagar salário em razão do tempo à disposição, como no caso do trabalhador em uma linha de produção que permanece aguardando ordens ou a chegada de matéria-prima para produzir.

O plano subjetivo se relaciona com a motivação do empregado ao realizar a prestação de serviço. Regra geral é desnecessário perquirir o elemento subjetivo, pois a presença do dado objetivo - pagamento de salário, é suficiente para configuração do vínculo de emprego. Entretanto, o elemento subjetivo da prestação de serviço pode ser um dado relevante no caso de trabalho com intuito filantrópico, religioso. Haverá onerosidade sob a perspectiva do plano subjetivo se o trabalho é pactuado pelo trabalhador com o intuito contraprestativo, com a intenção de auferir ganho econômico. Já o trabalho voluntário é vinculado à causa benevolente, tende a não evidenciar pretensão de auferir ganho econômico na prestação do serviço.

De fato, entre os elementos caracterizadores da relação empregatícia está subordinação jurídica, A doutrina e a jurisprudência, de maneira uniforme, reconhecem como um dos atributos essenciais à configuração do vínculo de emprego a subordinação jurídica, estabelecida a partir da direção do trabalho do empregado pelo empregador e a dependência daquele em relação a este.

Nesse caminhar, sobre as alegações concernentes ao fato de que a Recorrente não é a única tomadora dos serviços das sociedades desconsideradas e ao fato de que a base de cálculo não poderia ser o valor total da nota fiscal emitida – bem como as alegações referentes às estatísticas de que a maioria das pessoas jurídicas tem em sua composição mais de um sócio habilitado para a mesma profissão e às estatísticas de que a data de constituição dessas pessoas desconsideradas é anterior ao período da autuação –, essas alegações são meras conjecturas que não se mostram, por si só, suficientemente hábeis a comprovar que a Recorrente não tinha uma relação empregatícia com os supostos sócios das empresas contratadas.

Como foi frisado anteriormente, serão os fatos registrados na escrituração contábil do contribuinte, cotejados com os elementos caracterizadores da relação de empregos, que irão evidenciar se houve ou não uma relação empregatícia entre a Recorrente e os sócios das empresas contratadas.

Assim, dentre os diversos fatos noticiados no Relatório Fiscal, passarei a registrar, a nosso juízo, os fatos contábeis, declarados pela própria Recorrente em sua contabilidade, que evidenciam o elemento típico do vínculo empregatício, este sempre acrescido dos demais elementos fáticos enumerados no **GRUPO 1**, designado neste Voto:

**Tabela 1**

Nº itens	NOME SEGURADO	EMPRESA	FATO CONTÁBIL
1	Antônio Augusto Fonseca	AA Fonseca E Filho Consultoria e Projetos Ltda	Concessão de férias no mês de abril/2009, fato que pode ser confirmado na Folha de Medição de Serviços da competência e pelo centro de custo: 6513 e 8706
2	Antonio Carlos Antunes	ACF Muniz Engenharia Ltda	Em 13/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”
3	Artur Do Carmo Orsini	ACO Consultoria Ltda	<b>Não</b> há fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, isso, por si só, não caracteriza relação empregatícia
4	Vinicius Roman	Adgl Engenharia e Consultoria Ltda	<b>Não</b> há fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, isso, por si só, não caracteriza relação empregatícia
5	Jose Alberto Vogt	Andrade & Vogt Assessoria Montagem de Equipamentos Eletromecânicos Ltda	Recebeu participação nos resultados da empresa (Recorrente), conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”
6	Paolo Alberto Tavares Macário	Asc - Assessoria Empresarial Ltda	Ocorreu pagamento de despesas de viagens, tais como aluguel veículo e lanches, em seu nome, conforme contas contábeis: 4.02.04.09-Lanches e Refeições; 4.02.01.01-Locação de Veículos; 4.02.01.10-Transportes Urbanos
7	Marcelo Gonçalves da Costa	Astra Comercio Exterior Ltda	Em 13/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”
8	Marcia Graça Boechat	Atlantis Engenharia Ltda	Em 02/07/2009 e 23/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral
9	Antonio Vasques	Avil Engenharia e Construcões Ltda	Em 02/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”
10	Pedro Percilio Costa	Barlavento Servicos de Engenharia S/C Ltda	Ocorreu pagamento despesas de viagem com o nome do profissional na conta contábil 4.02.01.08.02 – “DESPESAS DE VIAGEM
11	Pio Irineu Reitz	Bvr Prestadora De Serviços Ltda	Em 29/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 –

			“Participação Resultados Geral - Ano Anterior”
12	Carlos Alberto Cristóvão Farinha	Ca Cristovao Consultoria Ltda	Em 22/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”
13	Carlos Alberto Ferreira	Caf & de Marchi Engenharia S/S EPP	Em 19/06/2009 e 23/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001–Participação Resultados Geral-Ano Anterior
14	Luiz Eduardo Rebelo de Castro	Caleng Engenharia Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, data assinatura do contrato e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
15	Andréa La Moglia Cabral De Vasconcellos	Caminada Imagens e Serviços de Proces de Dados Ltda	Em 22/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”
16	Jacinto Alvares Moreira Neto	Conseil - Consultoria e Desenvolvimento de Negocios Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, remuneração incompatível e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
17	Elias Vitorino	Construtora F. & F. Ltda – ME	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, falta de declaração de pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
18	Joana Maria Guarda	Consulcon Engenharia Ltda	Em 10/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”. Acrescenta-se ao fato de que ocorreu pagamentos despesas de telefone em várias competências e despesas com plano de saúde (Unimed ): conta 1.1.11.01.000001-Créditos c/ Terceiros
19	Salesio Santos Mendes	Consutec - Serv. em equipamentos Eletromecanicos Ltda	Em julho, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”
20	Alexandre Luiz Canhoto de Azeredo	Craton Geologia E Controles Tecnologicos Ltda	Em julho, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”. Acrescenta o fato de que ocorreu o pagamento de participação em seminários, conta contábil 4.01.02.03 – “CURSOS, SEMINÁRIOS E TREINAMENTOS, em 17/11/2008, e o pagamento de mudança do colaborador, escriturada na conta contábil 4.02.01.09 - FRETES E CARRETOS, em 30/12/2008
21	Charles Sandres de Andrade	CS Andrade Consultoria e Projetos Ltda	Contrato por prazo indeterminado, com reajuste anual. Em 01/03/2006, consta na Proposta Alteração de Cargos e Salários a autorização alteração do salário de R\$10.661,00 para R\$13.000,00, anexo CS Andrade Cont.  Em vários meses, ocorreu pagamento despesas viagem, conta 11090–Adiant. Viagem da BC Projetos Ltda e após sua incorporação pela Leme Engenharia conta

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/02/2015 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 24/02/20

15 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUE

S, Assinado digitalmente em 16/03/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

			1.1.60.01.000001–Adiantamentos Viagens – Terceiros
22	Fernando Yutaki Takasugi	Cyt Consultoria e Assessoria Em Engenharia S/S Ltda	Em 22/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”
23	Ebert Martins Barros	Ebert Barros Serviços Técnicos Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, data assinatura do contrato, adiantamento de valores para viagens e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
24	Eduardo Cardoso de Almeida	Eca Assessoria Tecnica S/S Ltda	Passou integrar quadro funcional da Recorrente, como empregado, a partir de 03/04/2008 e demissão em 31/12/2009, conforme ficha registro de empregado, anexo ECA Ficha Reg Empregado e devidamente informado em GFIP. Os pagamentos realizados por meio notas fiscais de serviços consistem em complementação salarial
25	Eder Miguel Pacheco	Emit Engenharia e Ensino Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, data assinatura do contrato, adiantamento de valores para viagens e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
26	Geraldo Antunes de Aguiar	Efficace Engenharia e Consultoria Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, data assinatura do contrato, adiantamento de valores para viagens e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
27	Marlos Fabiano Moraes	Eficiencia Desenvolvimento Consultoria E Projeto de Rede Ltda ME	Em 20/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001- Participação Resultados Geral - Ano Anterior. Ocorreu pagamento despesas relacionadas aos serviços assistência a viagem, pagos em 07/07/2009 e 03/01/2008, conta contábil 4.02.04.04-Seguros Diversos, viagem ao exterior
28	Ronaldo de Almeida	Elecad - Consultoria e Projetos Ltda	Em 29/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”.
29	Joao Batista Figueiredo	Eletric Joma Consultoria Ltda e JB Figueiredo	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, ausência declaração valores em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
30	Luiz Chiarelli	Eletro Chiareli Ltda	Ocorreu pagamento despesas de viagem com o nome do profissional, conta 4.02.01.08.02–Despesas Viagem
31	Edison Osmar do Espírito Santo	Elo Supervisao Industrial Ltda ME	Em 22/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – “Participação Resultados Geral - Ano Anterior”.
32	Claudio Sinicio	Encla Engenharia Industria e Comercio Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, ausência retenção nota fiscal e forma de

			pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
33	Francisco Alonso Tavares	Enertech Sistemas de Energia	Em 22/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior
34	Paulo Alves Santana	Enertech Sistemas de Energia	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, ausência declaração em GFIP, folhas medição e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
35	Paulo Roberto Liberato	Estarte Pml Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
36	Antonio Fernando Faria	Fach Engenharia SC Ltda	Em 22/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.  Ocorreu pagamento adiantamentos de viagem, em conjunto com o Mario Lucio Hamdan da empresa MV CONSULTORIA E PROJETOS LTDA conta contábil 1.1.60.01.000001 –“ADIANTAMENTOS PARA VIAGENS – TERCEIROS”, nas seguintes datas: 12/02/2008, 27/05/2008, 12/06/2008, 10/09/2008
37	Fernando Ustaquio Evangelista	Fgw-Estudos E Projetos de Engenharia Civil Ltda – Me	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
37	Francisco de Assis Nascimbene	Fn Engenharia Ltda	Em 24/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
38	Michel De Fraipont	Fraipont Engenharia Ltda ME	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
39	Carmo Pimentel da Silva	Franci Supervisao Industrial Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, data assinatura contrato e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
40	Franklin Delano Moreira Dias Xavier	Franklin Xavier Engenharia e Consultoria Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, data assinatura contrato e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
41	Francisco de Moraes	Frazil Assessoria e Concultoria Tecnica Ss Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor

			global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
42	Nelson Luiz Ferreira Porto	Geoservice Consultoria e Engenharia Ltda	Em 25/08/2008, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
43	Mario Gramani Guedes	Gge - Assessoria Tecnica S/C Ltda	A descrição dos serviços pressupõe o controle e direcionamento da empresa contratante. A perenidade da relação pode ainda ser comprovada no pronunciamento da empresa por ocasião do seu falecimento, em trabalho realizado no Peru, anexo “GGE Incidente no Peru Acompanhamento”, onde está clara o vínculo direto do profissional com a Recorrente
44	Luiz Gonzaga Nunes	Gonzaga & Nunes-Comercio.E Prestadora de.Servicos Ltda	Em 20/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
45	Ricardo Ahouagi Carneiro Junho	Hidricon Consultoria de Recursos Hidricos Ltda	Em 10/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
46	Ademir Cavalcante Aguilár; Alvaro Jose Licio; Arno Siebert; e Joaquim Gilberto Sanches	Hidromec - Serviços Em Equipamentos Eletromecanicos Ltda	Em 22/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
47	Tatiana de Villefort Alves Pinto	Hik Consultoria Ltda	Integra o quadro de empregados da Recorrente desde 06/08/2007, inicialmente exercia cargo de GERENTE DE RECURSOS HUMANOS, atuando sempre nas atividades ligadas a área. Em 01/04/2008, é reclassificada para o cargo de GESTOR II DE RH. Atualmente exerce Diretora de Recursos Humanos da LEME Engenharia para o mercado latino-americano. Realizou treinamentos a quatro turmas de novos colaboradores da empresa, portanto, durante o expediente de trabalho dos novos contratados, ou seja, durante a jornada regular da profissional na empresa
48	Humberto dos Santos Carvalho	Humberto dos Santos Carvalho e Cia Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
49	Claudio Maia de Azevedo	Isasil Consultoria Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
50	Joao Abdon Pereira	J Abdon Desenhos Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
51	Milson Gomes Gabriel	Jaque Projetos E Consultoria Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor

			global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
52	Jose Luiz Ramos Trinta	J L Trinta Consultoria E Serviços Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
53	Jose Luiz Ramos Trinta	J L Trinta Consultoria e Serviços Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
54	Jose Gabriel Ferreira Tinano	J.G.T. Consultoria e Desenvolvimento de Negocios Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
55	Juscelino Jose Ramos	J.Ramos - Consultoria e Contabilidade Ltda. - Me	O profissional está diretamente subordinado ao Gestor Validador Sérgio Leal Bagno. Nas Folhas de Medição de Serviços, pode-se comprovar que o profissional está enquadrado no Código de Ocupação das Atividades Empresariais - (A) Administração Geral da Empresa - 51 - Direção da Empresa, Administração dos Departamentos de Engenharia, Atividades da Gerência Financeira e do Gerente Administrativo, Atividades das Seções de Controle de Custos, Pessoal, Informação e Documentação, Suprimento. A partir de 02/06/2009, o JUSCELINO JOSE RAMOS passou a integrar o quadro de empregados da Leme Engenharia conforme consta da sua ficha de registro de empregado, anexo JRAMOS Ficha Reg Emp.
56	Milson Gomes Gabriel	Jaque-Projetos e Consultoria Ltda	Em 13/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
57	Joao Carlos Dal Fabbro	Jfdf Engenharia De Projetos Ltda	Em 24/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
58	José Garcia Bueno	Jg Servicos Projetos e Consultoria Ltda	Em 01/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
59	Jose Edward de Oliveira	Jmro-Assessoria em Engenharia E Meio Ambiente Ltda	Pagamento de “VIAGENS: A contratada deverá, sempre que solicitada comparecer à sede da contratante para reuniões de acompanhamento. Para que estas viagens possam ser utilizadas pelos prepostos Diretores ou empregados da contratada a contratante fornecerá à contratada uma passagem de ida e volta, em transporte por via aérea, em voo comercial, classe econômica, sendo que os roteiros e companhias aéreas para as viagens do ou para o Brasil, serão escolhidos pela contratante e a seu exclusivo critério.” O profissional atuou em nome Leme Engenharia, na República Dominicana, durante todo o período fiscalizado, sendo seus contratos consecutivamente renovados: Contrato 2007/0435, de 01/11/07, Contrato 2008/0434, de 01/09/08 e Contrato 2009/0474, de 01/08/09
60	Sergio Roberto do Rio Martins; e Valdir Kern	Kern & Martins Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração

			pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
61	Carlos Eduardo Kerr Anders	Kerr Comercial De Servicos Ltda - ME	Em 20/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
62	Lair Luiz Deffente	Lair Luiz Deffente	Em 23/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
63	Luiz Carlos de Oliveira	Lco De Resende Consultoria e Planejamento Ltda	Contrato de trabalho contendo elementos vínculo emprego: Anexo A: Função- engenheiro – Nome - Luiz Carlos de Oliveira - Remuneração: R\$ 8.500,00/MÊS - em 01/04/2002 - em 01/03/2006 – o valor foi reajustado p/ 13.000,00/mês, anexo LCO CONT BC. Após a incorporação adotou-se a seguinte redação – consultoria técnica e assessoria nas áreas de engenharia de projetos para Contratante da LPT - Rio de Janeiro, sendo realizadas Folhas de Medição de Serviços mensais, anexo LCO MED, mantendo-se, no entanto, a mesma relação anteriormente existente, anexo LCO CONT LEME
64	Jairo Jose Saliba	Leal Saliba Ltda	Em 19/06/2009 e 20/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
65	Michael Antonio Bonilla Denes	M.Bonilla Consult.de Recursos Hidricos Ltda	Em 10/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
66	Leonardo Pereira Atahi Mazziotti	Mazziotti Engenharia Ss Ltda	Em 24/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior. E Sucessivos pagamentos parcelas curso de inglês, beneficiário Leonardo Mazzitti, conta contábil 4.01.02.03–Cursos, Seminários e Treinamentos
67	Manuel Nilton Dorneles de Dorneles	Md - Servicos de Engenharia Ltda	Em 22/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
68	Leonardo Garcia Borges de Oliveira; e Silvio Sebastião Borges de Oliveira	Milenio Engenharia Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de sócios e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
69	Carlos Antonio de Souza	Milenium Engenharia S/C Ltda	Em 22/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
70	Mario Augusto Soares Bittencourt	MME - Engenharia S/C Ltda	Passou integrar quadro de empregados da Recorrente 03/11/2008 no cargo de Engenheiro Civil Sênior, conforme anexo MME registro empregado. E a emissão notas fiscais serviços da pessoa jurídica visou complementar o seu salário, conforme quadro constante Relatório Fiscal (fls. 59), em que se pode comprovar <u>baixa remuneração paga ao profissional enquadrado</u>

			como Engenheiro Civil Sênior
71	Lucio de Almeida Teixeira	Mpt Engenharia Ltda	Em 24/06/2009 e 10/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
72	Frederico Jose Bazzo	Mussi & Bazzo Ltda	Em 20/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
73	Vanessa Alexandra de Moura Perides Handan	Mv Consultoria e Projetos Ltda	Em 26/06/2009 e 10/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
74	Mario Lucio Hamdan	Mv Consultoria e Projetos Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de sócios e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
75	Euler de Carvalho Cruz	Nautilus Engenharia Ltda	Em 22/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
76	Nazareno Linhares	Nazareno Linhares Projetos e Consultoria Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
77	Jose Hermínio Rodrigues de Borba	Nh Consultores Associados Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
78	Antonio Castilho Nunes	Nunes & Pizzolo Engenharia Ltda	Em 22/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
79	Olavo de Araújo	Omdraft Desenhos Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
80	Oswaldo Barizon Filho	Oswaldo Barizon Filho – Me	Contrato 6.3.21, assinado entre o prestador de serviços e a BC Projetos Ltda, constam no “Anexo B” - a função de projetista por ele desempenha, o seu nome e a remuneração pactuada - R\$8.500,00 e, a vigência por prazo indeterminado, anexo OSWALDO BARIZON FILHO CONT BC. O projetista está subordinado ao Gestor Validador Paulo Sergio Dubeux Fonseca que presta serviços a Leme através da empresa MMF Engenharia Ltda. Outro ponto que deixa claro o vínculo empregatício e a especificação nas Folhas de Medição de Serviços – anexo OSWALDO BARIZON FILHO MED, onde está especificado no mês de fevereiro/2009 que o profissional <b>participou de Treinamento Curso Revil</b> , constando, ainda, que <b>gozou suas férias</b>

81	Paulo Augusto Osorio Carneiro	P L Carneiro Servicos e Projetos Industriais Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
82	Henrique Andrade Trinckquel	Padrao Gerenciamento de Projeto Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
83	Helio Paladino de Oliveira	Paladino Engenharia Sociedade Simples Ltda	Em 24/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
84	Ramon Tellado	Picone Engenharia e Telecomunicações Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
85	Carlos Roberto dos Santos	Planeja-Mar Santos Construcao Civil Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
86	William Alves das Chagas Filho	Planfisco S/C Ltda - Planfisco S/C Ltda	Passou a integrar o quadro de empregados da Leme Engenharia em 01/02/2008, onde exerce o cargo de ANALISTA III DE CONTABILIDADE, conforme pode ser confirmado em sua ficha de Registro de Emprego, anexo PLANEJAMAR Ficha Reg Emp. Valores notas fiscais serviam para complementar salário, conforme tabela Relatório Fiscal (fls. 68)
87	Henry Saute Glock	Polysystem Consultoria e Planejamento Em Sistemas e Informática Ltda	Em 22/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
88	Victor Maschtakow	Ppv Engenharia e Consultoria Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
89	Pedro Sponchiado	Precisa - Gerenciamento e Construcao Ltda	Condição de empregado pode ser confirmada no Auto de Infração Nº 18788971, aplicado a Leme pelo Ministério do trabalho, por manter sem registro de empregado, o técnico em geotécnica, Pedro Sconchiado, situação constatada em ação fiscal ocasionada pela ocorrência do acidente fatal, no canteiro de obras da em Queiroz Galvão, em 06/03/09, anexo PRECISA AI MTE 018788971. O segurado foi contratado pela Leme Engenharia através da empresa Precisa Gerenciamento e

			Construções Ltda, onde participava como sócio administrador, tendo como única sócia a sua esposa. Conforme se pode constatar nas Folhas de Medição de Serviços, anexo PRECISA MED, os controles são individualizados por profissional. O segurado se subordinava ao Gerente de Projetos Marcio Moreira Santos Cruz
90	Udo Friedhelm Borrmann	Press-Tec H Instrumentacao E Controle Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
91	Karol Wojtyla Lemes Sousa	Primum Engenharia Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
92	Fernando Otavio Rezende Alves e Mello	Proa Engenharia	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
93	Alberto Jose Fernandes	Pvb Engenharia e Consultoria Ltda	Passou a condição empregado formal em 09/04/2009, registrado pela Recorrente, na função de ENGENHEIRO CIVIL ESPECIALISTA III, conforme ficha de registro de empregado, PVB Ficha Reg Emp, função compatível com as atividades por ele exercida através da PVB Engenharia. Subordinado ao Gestor Validador Antônio Vasques, que presta serviços a autuada através da empresa Avil- Engenharia e Construções Ltda
94	Valeria Fernanda Saracura	Quatipuru Consultoria Ambiental Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
95	Rogério Afonso	R&A - Consultoria e Assessoria Tecnica e Ambiental Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
96	Jose Renato Locatelli Fonseca	Refacon Serviços e Consultoria Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
97	Leopoldo Mario Antunes	Relac Engenharia Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de

			trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
98	Elisabete do Nascimento Rocha	Rocha-Lacorte Consultoria Ltda -	Em 22/06/2009 e 05/08/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
99	Roni Siefert Volz	Roni Siefert Volz Consultoria	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
100	Ronaldo Gonçalves Lima Junior	Rrp Arquitetura Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
101	Julio Cesar Leal Rubim	Rubim Engenharia e Consultoria Ltda	Em 10/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
102	Silvio Antonio de Almeida Santos	S A S Planejamento e Consultoria Sociedade Simples	Em 19/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
103	Sergio Souza	S.S. Engenharia Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
104	Victoria Tuyama Sollero	Sagarana Consultoria e Planejamento Ambiental Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
105	Fileto Isaias de Oliveira Fantini	Secff - Servicos de Engenharia e Consultoria Franca Fantini Ltda	Em 13/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
106	Francisco Correa Netto Melazzi	Senior Consultoria em Engenharia Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
107	Sergio Finck	Sf Supervisao de Montagem Mecanica Ltda	Em 22/06/2009 e 05/08/2009, recebeu participação nos

			resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
108	Shori Shimura	Shori Shimura	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
109	Hamilton Gajardone	Sm Servicos e Manutencao Ltda – Me	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
110	Vitalio Bondarczuk	Smc Consultoria e Engenharia Ltda	Em 22/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
111	Ana Maria Silva Moraes	Solucao Consultoria Ltda	Em 26/06/2009 e 22/07/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
112	Wallace Ferreira Lobo Junior	Stw Engenharia S/C Ltda	Em 19/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
113	Vitor Szklarz	Szk Engenharia Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, dados históricos de empresa e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
114	Joaquim Humberto Dias Marçal	Szuster & Marcal Projetos Arqutetonicos Manutencao e Operação de Equipam Ltda	Em 29/06/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
115	Tadeu Pimentel da Silva	Tadeu Pimentel da Silva	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP, adiantamentos para viagens de forma isolada e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
116	Tovar Geraldo Peixoto Figueiredo	Tec Obras Engenharia Ltda	Em 03/07/2009 e 07/08/2009, recebeu participação nos resultados da Recorrente, conforme conta contábil 2.1.08.08.000001 – Participação Resultados Geral - Ano Anterior.
117	Waldemar Krepke	Tecnap Tecnologia Aplicada Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração pró labore em GFIP e forma de pagamento pelo valor global e sucessivo, esses elementos, por si só, não caracterizam relação empregatícia
118	Luiz Cláudio Costa Marques	Topgyn Telecomunicações Ltda	<b>O Fisco não apontou</b> fato contábil capaz de materializar a relação empregatícia. Condições específicas de trabalho, folhas medição serviços, ausência declaração



exemplo, a necessidade de assistência do sindicato representativo da categoria quando da estipulação das metas e objetivos. Acrescenta-se a isso o fato de que os **empregados registrados** formalmente pela Recorrente receberam os valores a título de PLR na competência 06/2009 e os supostos sócios das empresas contratadas nas competências 06/2009 e 07/2009.

Esses fatos não foram objetivamente enfrentados pela Recorrente na peça defensiva. Ou seja, o contribuinte não explicou porque pagou vantagens como férias, despesas de viagens, telefone, plano de saúde, treinamentos e cursos, lanches e PLR a certos prestadores de serviço que diz terem sido contratados como pessoas jurídicas, sem existência de qualquer vínculo caracterizador da relação de emprego. Assim, considerando que a Recorrente não logrou provar que a prestação de serviço ocorreu de forma diversa da apontada no Relatório Fiscal, mantendo o lançamento nesse particular, já que o fato contábil registrado na **Tabela 1 somado** aos aspectos que passarei a registrar demonstra os requisitos da relação empregatícia.

Registra-se que nada há que se discutir que essa atuação representa violação à competência da Justiça do Trabalho, eis que a legislação tributária expressamente confere atribuição à autoridade fiscal para impor “sanções” sobre os atos ilícitos e viciados verificados no sujeito passivo, permitindo a aplicação da norma tributária material (artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN), ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco-Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar um pacto laboral empregatício em que o contribuinte entendia não haver, e, para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos, em que se vislumbra manobras e condutas demonstradas ilegais, com intuítos inequivocamente evasivos.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

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

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

*Art. 149. **O lançamento é efetuado e revisto de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*(...)*

*VII - **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;** (g.n.)*

Insta mencionar ainda que, ao considerar um pacto laboral empregatício em que o contribuinte entendia não haver, o Fisco não está a invadir a competência outorgada à Justiça do Trabalho – nem está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, nem tampouco está desobedecendo à regra estampada no art. 129 da Lei 11.196/2005 –, já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao

direito trabalhista e ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária, e encontra respaldo legal no artigo 229, § 2º, do Decreto 3.048/1999.

Assim, a legislação previdenciária possibilita que o Fisco proceda dessa forma.

**Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social (RPS):**

*Art. 9º. São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

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

*(...)*

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

*(...)*

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

Em decorrência do procedimento de Auditoria Fiscal realizado na Recorrente, o Fisco verificou que os sócios de várias empresas que lhe prestavam serviços eram, na realidade, segurados empregados da Recorrente, por estarem presentes na prestação de serviços os seguintes requisitos: (i) pessoalidade; (ii) não eventualidade; (iii) subordinação; e (iv) remuneração. Esse entendimento do Fisco de que os supostos sócios das empresas contratadas são segurados empregados da Recorrente está consubstanciado nos seguintes elementos fáticos probatórios, que foram delineados no Relatório Fiscal e comprovados nos autos, dentre outros:

1. os trabalhadores foram inseridos no processo produtivo da atividade do sujeito passivo e que a especialização deles confunde-se com as atividades finalísticas da Leme (Recorrente);
2. não consta dos autos qualquer indício de se tratar de ocorrência isolada ou de contratação excepcional justificada pelo fato de o profissional ser detentor de notória especialização única e singular, acima de qualquer competição entre os profissionais existentes no ramo;
3. os serviços objeto do Auto de Infração relacionam-se direta ou indiretamente com atividade fim da Recorrente, com atividade de **desenvolvimento de trabalhos técnicos de engenharia para usinas de**

energia elétrica e infra-estrutura, com a elaboração e entrega de projetos completos;

4. em vários contratos, houve pagamentos mensais aos prestadores de serviços;
5. **somados** aos elementos típicos da relação empregatícia enumerados na **Tabela 1** (fato contábil) – designados de elementos de concretude da relação empregatícia: concessão de férias; pagamentos de despesas de viagens, assistência a viagem, plano de saúde, treinamentos e cursos, lanches, telefone; pagamentos aos supostos sócios das empresas contratadas a título de PLR.

Esses elementos fáticos probatórios apontados acima, no meu entendimento, caracterizam a **fraude objetiva** da relação empregatícia em decorrência da “pejotização” de empregados<sup>3</sup>, tal como propugnado por **Mario de La Cueva**, eis que presentes os requisitos da relação de emprego (pessoalidade, subordinação, não eventualidade, onerosidade e alteridade – art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, e arts. 2º e 3º da CLT), numa determinada prestação ou relação de trabalho, é indiferente para a relação empregatícia a presença ou não do *consilium fraudis* (elemento subjetivo a má-fé, o intuito malicioso de prejudicar) entre as partes ou mesmo da *conscientia fraudis* (elemento subjetivo com a consciência ou vontade de fraudar) por parte do empregador, com o conseqüente afastamento dos atos fraudulentos e o reconhecimento da relação de emprego entre as partes. Em outras palavras, é somatório de fatos importantes, que se fossem analisados isoladamente seriam apenas presunções, mas é o conjunto probatório, harmônico entre si e no mesmo sentido, que conduz à inevitável conclusão de que os supostos sócios configuram segurados empregados da Recorrente, materializados por meio da **fraude objetiva** da relação empregatícia.

Diz-se **objetiva a fraude nas relações empregatícias** porque, ao contrário do que ocorre no direito civil, para a sua averiguação “(...) *basta a presença material dos requisitos da relação de emprego, independentemente da roupagem jurídica conferida à prestação de serviços (parceria, arrendamento, prestação de serviços autônomos, cooperado, contrato de sociedade, estagiário, representação comercial autônoma, etc.), sendo irrelevante o aspecto subjetivo consubstanciado no animus fraudandi do empregador, bem como eventual ciência ou consentimento do empregado com a contratação irregular, citando-se, v.g, nesta última hipótese, a irrelevância dos termos de adesão às falsas cooperativas pelos trabalhadores com vistas a alcançar um posto de trabalho dentro de determinada empresa; a inscrição, e conseqüente prestação de serviços, como autônomo ou representante comercial, apesar da existência de um vínculo empregatício; a exigência de constituição de pessoa jurídica (“pejotização”) pelo trabalhador para ingressar no emprego etc., posto que constituem instrumentos jurídicos insuficientes para afastar o contrato-realidade entre as partes”* (artigo **Fraudes nas Relações de Trabalho: Morfologia e Transcendência**. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, n. 36, 2010; pág. 170/171)

Com esse mesmo entendimento o doutrinador **Américo Plá Rodrigues** afirma que “(...) **a existência de uma relação de trabalho depende, em consequência, não do que as partes tiverem pactuado, mas da situação real em que o trabalhador se ache colocado, porque [...] a aplicação do Direito do trabalho depende cada vez menos de uma relação jurídica subjetiva do que de uma situação objetiva, cuja existência é independente do ato que**

<sup>3</sup> Como elucida Célia Regina Camachi Stander, o vocábulo “pejotização” constitui um neologismo originado da sigla “PJ”, a qual é utilizada para designar a expressão “pessoa jurídica” (STANDER, Célia Regina Camachi. **Fraude por meio de cooperativa e de constituição de pessoa jurídica por trabalhadores**. Revista da Escola da Magistratura do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, São Paulo, Ano I, n. 1, set. 2006, p. 105).

*condiciona seu nascimento. Donde resulta errôneo pretender julgar a natureza de uma relação de acordo com o que as partes tiverem pactuado, uma vez que, se as estipulações consignadas no contrato não correspondem à realidade, carecerão de qualquer valor”* (Apud DE LA CUEVA, Mario; Princípios de Direito do Trabalho; São Paulo; LTr, 2002, pág. 340) (g.n.).

No presente caso analisado, constata-se que, por meio do processo de “pejotização”, o empregador (Recorrente) transmudou os supostos sócios, pessoas físicas, prestadores de serviços como uma pessoa jurídica (sociedade civil ou sociedade simples), formalizando-se um contrato de natureza comercial ou civil, com a consequente emissão de notas fiscais pelos trabalhadores, não obstante a prestação de serviços revelar-se como típica relação empregatícia.

Tal “pejotização” dos empregados foi evidenciada em decorrência dos seguintes elementos fáticos:

1. os segurados caracterizados pelo Fisco como empregados podem até exercer uma atividade específica, mas a sua especialização confunde-se com as atividades típicas da Recorrente, que sempre foi o desenvolvimento de trabalhos técnicos relacionados à engenharia para usinas de energia elétrica e infra-estrutura. Sua atividade consiste na elaboração e execução de projetos completos de engenharia relativos a determinadas obras;
2. embora os segurados caracterizados pelo Fisco como empregados detenham conhecimentos técnicos, o *know-how* do desenvolvimento das atividades é determinado pela Recorrente, que detém todo o controle da prestação de serviços;
3. algumas empresas contratadas prestam serviços exclusivos para a Recorrente, com a geração de uma dependência econômica, uma vez que todos os ganhos são aferidos na condição de remuneração do labor, tendo natureza salarial, conquanto os segurados caracterizados como empregados sejam obrigados à emissão de notas fiscais;
4. as empresas contratadas não possuem a assunção de riscos econômicos, pois estes estão concentrados na atividade da Recorrente, sendo esta que atua verdadeiramente no mercado.

Vejamos também decisões de nossos tribunais sobre a “pejotização” no âmbito da relação empregatícia.

***“FRAUDE. PJ. SERVIÇOS PESSOAIS E SUBORDINADOS, SOB A ROUPAGEM DE PESSOA JURÍDICA. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO.*** Restou evidenciado nos autos que, para as atividades nas quais atuou o reclamante, necessitava a reclamada de um empregado típico, ou seja, não eventual, subordinado a horário, e que prestasse serviços habituais e pessoais. E foi isto exatamente o que fez a ré: contratou um autêntico empregado, ainda que sob a roupagem de “PJ” (pessoa jurídica). Ocorre que o pacto de trabalho é um contrato realidade, configurando-se do desdobramento da realidade fática que envolve toda a prestação de serviços,

*independentemente do rótulo contratual formal. Prestigia-se assim, a decisão de origem que, em face da presença dos elementos tipificadores dos artigos 2º e 3º da CLT, reconheceu o vínculo empregatício. Recurso patronal a que se nega provimento.” (TRT 2ª Região, RO, Proc. 01588.2006.070.02.00.2, 4ª T., Rel. Juiz Ricardo Artur Costa e Trigueiros, j. 12.2.2008, p. 22.2.2008).*

.....

*“VÍNCULO DE EMPREGO. Atuação de empregado por intermédio de pessoa jurídica. Fraude caracterizada. Num contexto em que o empregado atua em serviço inerente à atividade normal da contratante, com pessoalidade, subordinação, não eventualidade, **ainda que por intermédio de "pessoa jurídica"** - condição imposta para a continuidade da prestação do serviço - fica estampada a fraude. Incidência da regra de proteção contida no art. 9º do mesmo Estatuto. Vínculo de emprego configurado. Recurso a que se dá provimento.” (TRT 2ª Região, RO – Proc. 02014.2005.067.02.00.8, Acórdão 20080868538, 10ª T., Rel. Juíza Marta Casadei Momezzo, J. 30.9.2008, p. 14.10.2008). (g.n.)*

Portanto, no lançamento fiscal ora analisado, o Fisco verificou as características de segurado empregado na relação jurídica material estabelecida inicialmente entre os supostos sócios das empresas prestadoras de serviços e a Recorrente, desconsiderou o vínculo associativo pactuado e efetuou o respectivo enquadramento para o segurado na qualidade de empregado, conforme preconiza o art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

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

*I - **como empregado:***

*a) aquele que **presta serviço [pessoalidade]** de natureza urbana ou rural à empresa, **em caráter não eventual [habitualidade]**, **sob sua subordinação e mediante remuneração [onerosidade]**, inclusive como diretor empregado; (grifos e notas pessoais acrescentadas)*

Pelo contrário do afirmado na peça recursal, compulsando os autos do presente processo, verificam-se os seguintes elementos fático-probatórios que caracterizam a relação empregatícia, inclusive a subordinação entre a Recorrente e os segurados caracterizados pelo Fisco como empregados para fins tributários:

1. **pessoalidade**, os segurados prestaram serviços e não foram substituídos por outras pessoas, tendo em vista a natureza dos serviços prestados por eles (serviços de engenharia, gerente de projeto, gestor de desenvolvimento de negócios, e geologia, dentre outros). Isso está devidamente consubstanciada, dentre outros elementos juntados aos autos, nos itens 3.3.2 a 3.3.96 do Relatório Fiscal;
2. **onerosidade**, as pessoas elencadas na ação fiscal receberam remuneração de forma habitual, eis que houve pagamentos, efetuados pela Recorrente, aos supostos sócios das empresas, em razão dos

serviços por estes prestados, conforme verificado pelo Fisco nas notas fiscais de prestação de serviço e nos respectivos lançamentos contábeis;

3. **caráter não eventual** é aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa. Ficou demonstrado que os segurados executaram os serviços durante vários meses seguidos (período de 01/2008 a 12/2009);
4. **subordinação**, o Fisco identificou, ao longo da prestação dos serviços, que os supostos sócios atendiam as atividades típicas da Recorrente.

Entendo que a subordinação jurídica foi devidamente materializada pelo Fisco – conforme os elementos de concretude da relação empregatícia enumerados na **Tabela 1** (fato contábil) –, e vislumbro que, de acordo com os documentos acostados nos autos, há também uma subordinação estrutural ou objetiva<sup>4</sup>, conforme o ensinamento de Maurício Godinho Delgado<sup>5</sup>, eis que os segurados caracterizados como empregados pelo Fisco estão subordinados à Recorrente quando seu trabalho integra as atividades que fazem parte do objeto social da empresa. Neste particular, resta caracterizada a subordinação objetiva no momento em que o trabalho prestado pelos supostos sócios estava inserido no objeto social da Recorrente.

Registra-se ainda que não há como afastar a conclusão no sentido de que, **isoladamente**, o simples fato da prestação de serviços, realizados pelos sócios das empresas contratadas, abarcar algumas atividades especificadas no objeto social de constituição da Recorrente, isso, por si só, não configuraria uma relação empregatícia.

Por sua vez, pontue-se que a prova cabal da relação de emprego pode se tornar impossível se se impuser que os elementos que compõem essa relação sejam demonstrados de forma inafastável, extirpe de dúvidas. Pela limitações de tempo e de procedimento de auditoria fiscal, baseada em fatos pretéritos e em informações declaradas pelo sujeito passivo nos documentos contábeis, inerentes ao ato de lançamento fiscal, não é factível exigir do Fisco uma demonstração cabal, definitiva da relação empregatícia, porque isso seria impor algo que ele não pode alcançar: “a verdade real”. Entretanto, nesse **GRUPO 1**, composto pelos segurados que não fazem parte dos itens enumerados no **GRUPO 2**, o que se observa são vários elementos probatórios que, soltos, *de per se*, não configurariam, em tese, relação empregatícia, mas que, somados, formam um panorama caracterizador da fraude objetiva da relação empregatícia, atraindo a incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração dos segurados configurados como empregados.

Dessa forma, ao contrário do alegado pela Recorrente, entendo que, para os segurados do **GRUPO 1**, foram apontados elementos suficiente a caracterização do vínculo descrito pela auditoria fiscal, qualificando os segurados como empregados para fins tributários.

<sup>4</sup> Maurício Godinho Delgado ensina que “A subordinação objetiva, ao invés de se manifestar pela intensidade de comandos empresariais sobre o trabalhador (conceito clássico), despontaria da simples integração da atividade laborativa obreira nos fins da empresa. Com isso reduziria-se a relevância da intensidade de ordens, substituindo o critério pela idéia de integração aos objetivos empresariais.”

<sup>5</sup> DELGADO, Maurício Godinho. Direitos Fundamentais na Relação de Trabalho, Revista do Ministério Público do Trabalho, Brasília, ano XVI, n. 31, mar. 2006, pág. 45. Disponível para download em: <http://www.anpt.org.br/site/download/revista-mpt-31.pdf>.

Cumpra esclarecer que as alegações da Recorrente, registradas na peça recursal e na peça de impugnação, não estão consubstanciadas em documentos probatórios e sim em meros relatos que a relação estabelecida entre ela e os segurados seria não empregatícia.

As alegações da Recorrente, desacompanhadas de elementos subjacentes ao fato que se pretende comprovar, não constituem, por si só, elementos de prova. Além disso – visando comprovar a fidedignidade dos registros contidos nos seus documentos declaratórios do pacto laboral firmado entre as empresas e a Recorrente, exposta na sua tese de defesa –, caberia à Recorrente apresentar documentos, contemporâneos à prestação de serviços, contábeis e fiscais que demonstrassem o contrário do que foi apontado e comprovado pelo Fisco como relação empregatícia. Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual entendo que foi materializado no Relatório Fiscal e nos documentos acostados aos autos –, e cabe à Recorrente comprovar a existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco, fato este que não foi comprovado para algumas empresas contratadas.

**Código de Processo Civil – CPC:**

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (g.n.)*

Assim, independentemente da figura contratual adotada pelas empresas contratadas e a Recorrente, uma vez ausente a autonomia organizacional do trabalho dos prestadores de serviços, com o exercício da sua atividade laboral de forma pessoal e sob a direção do tomador (Recorrente), e sem assunção ativa (propriedade dos meios de produção) e passiva (responsabilidade pelos riscos do empreendimento), está-se diante de típica relação de emprego, o que invoca a aplicação dos artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN, combinados com o art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991.

**É importante frisar que, para fins tributários, a comprovação da relação empregatícia não depende exclusivamente da demonstração da ocorrência de dolo, culpa ou fraude na constituição das empresas associadas ao sujeito passivo, ao contrário do que entende a Recorrente.** Não cogitou o legislador sobre o elemento volitivo que originou a relação jurídica tributária. A obrigação da empresa é recolher a contribuição social previdenciária decorrente dos segurados empregados, devidamente relacionados e caracterizados diante da realidade fática evidenciada pelo Fisco, não cabendo a este analisar os motivos subjetivos do não recolhimento dos tributos.

Vale mencionar que o art. 136 do CTN, ao eleger como regra a responsabilidade objetiva, isenta a autoridade fiscal de buscar as provas da intenção do infrator, conforme transcrito abaixo:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (g.n.)*

Na peça recursal, a Recorrente alega que o Fisco não pode desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, que foram legalmente

constituídas, e apurar pretensas contribuições sociais previdenciárias. Tal argumento é impertinente ao presente processo, eis que restou demonstrado nos autos que não ocorreu desconsideração nem despersonalização da personalidade jurídica, sendo que a apuração das contribuições lançadas decorre dos documentos contábeis e fiscais da Recorrente e da realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços, estes caracterizados como segurados empregados.

Ainda dentro desse contexto da relação obrigacional tributária previdenciária objetiva – prevista no art. 136 do CTN, susomencionado –, registra-se que a regra do art. 129 da Lei 11.196/2005 – ao estabelecer que a prestação de serviços intelectuais, para fins fiscais e previdenciários, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas – não tem o condão de afastar a realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços específicos para a Recorrente, eis que tal regra deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro – inclusive com as normas pertinentes à legislação tributária –, não possuindo o arrimo de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego entre o trabalhador, contratado sob o manto de pessoa jurídica, e o empregador.

**Lei 11.196/2005:**

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

Esse entendimento de que a regra do art. 129 da Lei 11.196/2005 deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro é extraído das lições de Alice Monteiro de Barros que registra:

*“[...] **O fato de o trabalho executado ser intelectual não descaracteriza o liame empregatício**, pois ele consistirá sempre na exteriorização e no desenvolvimento da atividade de uma pessoa em favor de outrem. Por outro lado, inexistente incompatibilidade jurídica, tampouco moral, entre o exercício dessa profissão e a condição de empregado. Isso porque a subordinação é jurídica, e não econômica, intelectual ou social; ela traduz critério disciplinador da organização do trabalho, sendo indispensável à produção econômica”. (BARROS, Alice Monteiro de. Curso de direito do trabalho. São Paulo: LTr, 2005, p. 256) (g.n.)*

Além disso, constam apenas alegações de que os sócios das empresas contratadas desenvolviam atividades intelectuais, sem qualquer comprovação do exercício dessa atividade nos autos. Por sua vez, os autos demonstram que os sócios das empresas contratadas não se dedicavam somente à elaboração de projetos, esta atividade intelectual ou científica, eles se dedicavam também à execução desses projetos, tanto que o trabalho intelectual dos supostos sócios seria um dos elementos das atividades da Recorrente, cujo produto final seria, não o esforço de criação desses sócios, mas em vez disso, a obra realizada, **com seus vários componentes**.



alínea “a”, da Lei 8.212/1991 combinados com os requisitos dos arts. 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), a saber: (i) serviço prestado por pessoa física; (ii) pessoalidade; (iii) continuidade (caráter não eventual); (iv) onerosidade; e (v) a subordinação.

**No que tange à arguição de ilegalidade da legislação tributária que dispõe sobre a utilização da taxa de juros (Taxa SELIC), frise-se que é incabível a sua análise na esfera administrativa.** Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei 8.212/1991. Isso está em consonância com o Enunciado nº 2 de Súmula do CARF: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Esclarecemos que foi correta a aplicação do índice pelo Fisco, pois o art. 144 do CTN dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que modificada ou revogada, e a cobrança de juros (taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC) estar prevista em lei específica tributária, art. 5º, §3º, da Lei 9.430/1996, transcrito abaixo:

*Art. 5º. (...)*

*§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Com o mesmo entendimento, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se que é legítima a incidência da Taxa SELIC sobre os tributos não recolhidos no prazo legal, conforme ficou assentado no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996 (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.*

A propósito, convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 4 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), nos seguintes termos:

**Súmula CARF nº 4:** *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança de juros, estando os valores descritos no lançamento fiscal, em consonância com o prescrito pela legislação tributária acima mencionada, já que as contribuições sociais não recolhidas à época própria ficam sujeitas aos juros SELIC e multa de mora, todos de caráter irrelevável. Isso está em consonância com o próprio art. 161, § 1º, do CTN, pois havendo legislação específica dispendo de modo diverso, abre-se a possibilidade de que seja aplicada outra taxa e, no caso das contribuições previdenciárias pagas com atraso, a taxa utilizada é a SELIC.

**Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º. **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (g.n.)*

O disposto no art. 161 do CTN não estabelece norma geral em matéria de legislação tributária. Portanto, sendo materialmente lei ordinária pode ser alterado por outra lei de igual status, não havendo necessidade de lei complementar.

Ainda, conforme estabelecem os arts. 35 e 35-A da Lei 8.212/1991, com as alterações da Lei 11.941/2009, **a multa de mora (20%) deverá ser afastada e deverá ser aplicada a multa de ofício (75%), eis que se trata de lançamento de ofício.**

Essa sistemática de aplicação da multa, oriunda de obrigação tributária principal, sofreu alteração por meio do disposto nos artigos 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g.n.)*

**Lei 9.430/1996:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/02/2015 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 24/02/20

15 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUE

S, Assinado digitalmente em 16/03/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º **O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.***

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo realizou compensações indevidas e, conseqüentemente, deixou de recolher contribuições previdenciárias, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

**Lei 9.430/1996:**

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

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

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança da multa para as competências 01/2009 a 12/2009, estando os valores descritos no lançamento fiscal, bem como os seus fundamentos legais, em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária.

**Também esclareço que não há espaço jurídico para aplicação da multa mais benéfica ao sujeito passivo**, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do Código Tributário Nacional - CTN (*tempus regit actum*: “**o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada**”).

A regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

**Lei 9.430/1996:**

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

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

**II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:**

**Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.**

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente deixou de incluir em folhas de pagamento as remunerações pagas aos segurados empregados, referentes às seguintes verbas:

1. abono salarial sem previsão legal de sua exclusão da base de incidência, ANEXO AB 2008;
2. aluguéis de moradia desvinculada da necessidade do trabalho, pois o vínculo se deu com no local onde foi oferecida a moradia, apartamento, Sr. Jean Bouckaert, gerente de projeto elétricos;
3. Cartão Ecx Cad – combustível sem comprovação, cartões disponibilizados aos gerentes Dejair Soares Porto e Carlos Roberto de Oliveira para despesas com uso de veículo próprio, no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2009 no valor de R\$507,50 por mês;

4. reembolso óculos e despesas farmácia paga apenas aos empregados da filial Florianópolis, ANEXO OC e RO 2008 e ANEXO RO 2009; ANEXO DF e FA 2008; anexo FA 2009;
5. participação dos empregados nos resultados, sem, no entanto, atender as exigências legais, ANEXO PL 2008 e ANEXO PL 2009.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso I, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

**I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social; (grifos nossos)**

Esse art. 32, inciso I, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o destaque, em folha de pagamento, de discriminar o nome do segurado, de agrupar os segurados por categoria e das parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais, conforme preceitua o seu art. 225, § 9º e incisos I a V, *in verbis*:

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;*

*(...)*

*§ 9º. A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:*

**I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;**

**II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual;**

**III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;**

**IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e**

**V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso. (g.n.)**

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não apresentar ao Fisco as folhas de pagamento contendo as remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação previdenciária, para as competências 01/2008 a 12/2009 – incorreu na infração disposta no art. 32, inciso I, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, § 9º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Da mesma forma, engana-se a Recorrente ao alegar a não observação ao princípio da tipicidade, uma vez que a Lei 8.212/1991 delimita o valor, prevê sua atualização e remete ao regulamento a fixação do mesmo:

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*

(...)

*Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.*

Nesse sentido, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, determina:

*Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)*

*I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:*

*a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;*

(...)

*Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente, referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência.*

Posteriormente – conforme dispôs a Lei 8.212/1991, artigos 92 e 102, e o Regulamento da Previdência Social (RPS), artigos 283 e 373, todos susomencionados –, a

Portaria Interministerial MPS/MF nº 15, de janeiro de 2013, DOU de 11/01/2013, reajustou o valor da multa.

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

**Dentro desse contexto fático**, depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal e decorre de cada circunstância fática praticada pela Recorrente, que será verificada no procedimento de Auditoria Fiscal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

**Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966:**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

(...)

**Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.** (g.n.)

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Outro ponto a esclarecer é que essa autuação não é calculada conforme a quantidade de descumprimentos da obrigação acessória, ou em quantos meses a obrigação foi descumprida. Assim, o cálculo é único, bastando um descumprimento para gerar a autuação com o mesmo valor, no caso em tela, as competências 01/2008 a 12/2009 em que a Recorrente deixou de incluir em sua folha de pagamento as remunerações de todos os segurados que lhe prestaram serviços.

**CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do **recurso voluntário** e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que:

(i) sejam excluídos os valores apurados sobre as notas fiscais emitidas para os sócios das pessoas jurídicas contratadas enumerados nos itens 3, 4, 14, 16, 17, 23, 25, 26, 29, 32, 34, 35, 37, 38, 39, 40, 41, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 60, 68, 74, 76, 77, 79, 81, 82, 84, 85, 88, 90, 91, 92, 94, 95, 96, 97, 99, 100, 103, 104, 106, 108, 109, 113, 115, 117, 118, 119 e 120 da **Tabela 1** deste voto (**GRUPO 2**);

(ii) sejam excluídos os valores lançados no Levantamento EI - ESTAGIO SEM FORMALIDADE LEGAL – ANEXO EI, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

## Declaração de Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Analisando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, no que tange à caracterização da relação jurídica dos prestadores de serviço como segurado empregado, notadamente no que tange à interpretação dada ao art. 129 da Lei nº 11.196/05, peço licença para divergir do exposto acima.

Compulsando os autos, verifica-se que o presente caso, dentre outros, versa sobre a desconsideração da personalidade jurídica de diversas sociedades que prestam serviços de engenharia à Recorrente, com o objetivo de enquadrar os engenheiros como segurados empregados e, conseqüentemente, exigir as contribuições previdenciárias correspondentes.

Inicialmente, cumpre destacar que os serviços prestados por engenheiros são enquadrados como decorrentes de uma profissão intelectual, a qual deve ser entendida como sendo a atividade realizada por pessoa humana, decorrente da sua capacidade criadora, na produção de serviços inerentes às profissões regulamentadas, bem como de obras literárias, artísticas, inventivas e científicas.

Nota-se que, pela própria forma com que os serviços de engenharia são prestados, não há como o serviço ser prestado sem que haja atuação dos sócios, além do fato de que a responsabilidade pelo serviço prestado recai diretamente na pessoa destes, mesmo que eles, eventualmente, não estejam diretamente envolvidos na execução de determinado trabalho.

Com isso, não há necessidade de que um profissional naturalmente intelectual (tal como um engenheiro) comprove que os seus serviços foram prestados de forma intelectual, tal como alegado no voto do i. Relator. Muito pelo contrário, caso fosse a hipótese de um profissional intelectual estar prestando serviço diverso da sua formação, sem qualquer caráter intelectual, o ônus da prova recairia à fiscalização.

O legislador, visando impedir as diversas atuações que estavam sendo lavradas em face das sociedades prestadoras de serviços intelectuais, em atenção ao princípio constitucional da livre iniciativa, insculpido no art. 170, *caput*, da CF/88, editou o art. 129 da Lei nº 11.196/05, nos seguintes termos:

*“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.”*

De acordo com o aludido dispositivo legal, as sociedades prestadoras de serviços intelectuais devem se sujeitar apenas à legislação aplicável às pessoas jurídicas, para fins tributários e previdenciários.

Nota-se que a regra é clara em atingir apenas os efeitos tributários e previdenciários a que uma sociedade profissional poderia estar sujeita, caso sua estrutura jurídica fosse desconsiderada.

Assim, cumpre destacar que, independentemente de eventuais vínculos de ordem trabalhista que possam ser configurados nas relações firmadas pelas sociedades profissionais, na seara tributária e previdenciária, especificamente, não haverá que se aplicar outras legislações, senão àquelas aplicáveis às pessoas jurídicas (leia-se, neste caso, “sociedades de engenharia”).

A única exceção trazida pelo comando legal é de que continua aplicável a desconsideração da personalidade jurídica de que trata o art. 50 do Código Civil, *in verbis*:

*“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”*

De acordo com as regras previstas em tal dispositivo legal, caracterizado o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, é possível que haja a desconsideração da personalidade jurídica para fins fiscais ou previdenciários, desde que efetuada por um juiz de direito.

Ou seja, com o advento da regra trazida no art. 129 da Lei nº 11.196/05, não cabe mais à autoridade administrativa buscar os elementos fáticos que seriam necessários à desconsideração da personalidade das sociedades que prestam serviços intelectuais com o fim específico de exigir contribuição previdenciária, como se a relação jurídica firmada entre as partes decorresse do binômio Pessoa Jurídica + Pessoa Física.

Esclarecido esse ponto, peço vênha para discordar do voto proferido pelo i. Cons. Relator, no sentido de que o art. 129 deveria ser interpretado sistematicamente para permitir que as sociedades que prestam serviços intelectuais sejam desconsideradas. Transcreve-se abaixo trecho do voto:

*“Ainda dentro desse contexto da relação obrigacional tributária previdenciária objetiva – prevista no art. 136 do CTN, susomencionado –, registra-se que a regra do art. 129 da Lei 11.196/2005 – ao estabelecer que a prestação de serviços intelectuais, para fins fiscais e previdenciários, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas – não tem o condão de afastar a realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços específicos para a Recorrente, eis que tal regra deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro – inclusive com as normas pertinentes à legislação tributária –, não possuindo o arrimo de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego entre o trabalhador, contratado sob o manto de pessoa jurídica, e o empregador. Isto porque, qualquer interpretação sistemática que se dê para desconsiderar a personalidade*

*jurídica das sociedades profissionais resultará, indubitavelmente, na negativa de vigência ao art. 129 da Lei nº 11.196/05, o que não se admite.”*

Nesse sentido, destaca-se abaixo os comentários de Ives Gandra da Silva Martins<sup>6</sup>, enfatizando sua preocupação em não ver aplicada a regra inserida no art. 129 da Lei nº 11.196/05:

*“O TST, inclusive, apenas desconsidera sociedades cuja formação é imposta ao trabalhador, ou seja, quando este não quer constituí-las. Ainda recentemente, o Ministro Ives – meu filho – prolatou voto que veio a ser vencedor no sentido de que as sociedades de profissionais ou empregados são legais, desde que surjam por decisão do trabalhador, e não por imposição do empregador.*

*E, neste particular, reside o ponto de maior polêmica. Se o art. 170, parágrafo único, da CF permite a ampla criação de sociedades, sem interferência do Poder Público, a não ser quanto à capacitação dos profissionais (sociedades de advogados tem de ser com advogados), não pode um agente fiscal impor limites que a Constituição Fiscal não impôs.*

*Preocupa-me muito, nos tempos atuais, essa contínua negação de justiça tributária, por parte do governo, e essa insistência em agir como se o art. 129 da Lei 11.196/05 não existisse, como se fosse “letra morta”, como se fosse essa a norma que necessitasse regulamentação, e não a Lei Complementar 104/01.*

*Infelizmente, a justiça tributária perde terreno, de mais em mais, para a desesperada política de mera arrecadação.”*

Posto isso, entendo que o art. 129 da Lei nº 11.196/05 deve ser respeitado, de modo a impossibilitar que as contribuições previdenciárias sejam exigidas da Recorrente, como se esta fosse a efetiva empregadora dos engenheiros associados às sociedades contratadas.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de que os valores exigidos sobre pagamentos efetuados a pessoas jurídicas prestadores de serviços intelectuais (engenharia) sejam excluídos do lançamento.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues.