



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

Processo nº 15504.721726/2013-17
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2402-004.811 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
Embargante LEME ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

I) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO ACOLHIDA.
ANÁLISE DA CONFIGURAÇÃO DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA.
OCORRÊNCIA.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é correto o manejo dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado

GRUPO 1. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.
OCORRÊNCIA FÁTICA. VERIFICADA PARA O SR. SERGIO CORREA PIMENTA.

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.

II) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES REJEITADAS.
PRETENSÃO DE ALCANÇAR REANÁLISE DOS DOCUMENTOS JUNTADOS AOS AUTOS E ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PELO ÓRGÃO JULGADOR DE SEGUNDA INSTÂNCIA.
INOCORRÊNCIAS.

Neste particular, nenhuma das hipóteses autorizadoras da oposição do recurso declaratório (art. 65, Anexo II, do RICARF, Portaria MF nº 343/2015) está configurada no caso dos autos, já que o acórdão embargado abordou, de forma fundamentada, os pontos colocados em debate, tanto da reanálise dos documentos como da suposta alteração da base de cálculo, nos limites necessários ao deslinde da controvérsia.

Os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria enfrentada no acórdão embargado.

Constatada a inexistência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado, rejeita-se a pretensão da embargante.

Embargos Acolhidos em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher parcialmente os embargos de declaração para que o Sr. Sérgio Correa Pimenta integre o GRUPO 1, citado no acórdão embargado nº 2402-004.595 da 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte (Leme Engenharia Ltda), em face do Acórdão nº 2402-004.595 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF.

No Acórdão em questão, ficou consignado na Ementa o seguinte:

“[...] **Ementa:**

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.

O acórdão recorrido concluiu o seguinte:

*“[...] **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. [...]”

A Embargante (Leme Engenharia Ltda) afirma ter ocorrido omissão nos fundamentos do voto condutor do acórdão ora embargado, já que a matéria em debate encontrar-se-ia omissa em três situações, a saber: (a) a análise das provas juntadas aos autos, uma vez que o acórdão as ignorou sem motivação; (b) a impossibilidade de o acórdão refazer o lançamento, sob violação ao art. 142 do CTN; e (c) a manutenção ou não do lançamento de contribuição previdenciária sobre os pagamentos feitos à empresa SC Pimenta Construções - ME.

Enfim, a Embargante requer o recebimento e acolhimento do presente embargos, para sanar/retificar o vício existente no acórdão recorrido, acima apontado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O Recurso é tempestivo e dele farei apreciação.

Passo ao exame.

a) Quanto à omissão referente às provas juntadas aos autos, a Embargante afirma que o Acórdão ignora a prova dos autos sem motivação.

O conteúdo do acórdão ora embargado registrou o entendimento de que os elementos de concretude da relação empregatícia, para o **GRUPO 1** descrito no voto, foram devidamente delineados nos autos, tais como: 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; dentre outros. Esses elementos **somados** aos demais requisitos da relação empregatícia (i) pessoalidade, (ii) não eventualidade, (iii) subordinação e (iv) remuneração, no entendimento da Turma, configurariam a relação empregatícia, nos seguintes termos:

“[...] (i) GRUPO 1 → há elementos fáticos caracterizadores da relação empregatícia

Dos elementos indicados no campo “FATO CONTÁBIL” da Tabela 1, tem-se que os registros contábeis referentes à concessão de férias, pagamentos de despesas de viagens, assistência a viagem, plano de saúde, treinamentos e cursos, lanches, telefone, PLR, dentre outras, são verbas alheias a relação de prestação de serviço entre pessoas jurídicas e/ou pessoa física, e tais registros materializam elementos típicos de relação empregatícia.

A rubrica férias é ocorrência típica de uma relação de emprego, porquanto decorre da aquisição do direito do trabalhador empregado ao descanso remunerado pelo período de 30 (trinta) dias, após 12 meses de serviço prestado, cuja disciplina está prevista nos arts. 129 e seguintes da CLT. Transcende ao cotidiano de uma relação jurídica entre empresas a concessão pelo gozo de férias.

Da mesma forma, não é crível que, numa relação jurídica meramente civil, o tomador de serviço assumira o ônus de despesas que são inerentes ao risco da atividade econômica da empresa prestadora de serviço, como pagamentos de despesas de viagens, despesas de assistência à viagem, treinamentos e cursos, lanches e gastos com telefone. A detenção pelo prestador de serviço dos meios materiais, incluindo os recursos financeiros, à execução do objeto contrato é também um dos elementos que diferenciam a prestação de serviço meramente civil de uma prestação de serviço sob a forma empregatícia.

Noutra senda, o pagamento a título de PLR está vinculado ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de

negociação entre esses e o empregador, nos termos previstos na Lei 10.101/2000. Entre pessoas jurídicas não existe pagamento de PLR. A própria Lei 10.101/2000 traz em seu bojo diversos sinais indicando que se trata de vantagem auferida por trabalhadores contratados mediante vínculo de emprego, como por 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, mantenho 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.*

(...)

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 empregados¹, 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 consequente 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.

(...)

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:

¹ Como elucidada 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).

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 objetiva², conforme o ensinamento de Maurício Godinho Delgado³, eis que os segurados caracterizados como empregados pelo Fisco estão subordinados à Recorrente quando seu trabalho integra as

² 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.”

³ 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>.

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, extreme 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.

Cumprе 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. [...]”

Por sua vez, a Embargante (Leme Engenharia Ltda) afirma que o conteúdo do acórdão embargado deixou de se manifestar sobre as declarações das empresas atestando que prestaram serviços para diversas outras empresas, os cartões CNPJ, os contratos sociais, os contratos sociais obtidos junto as empresas, as declarações das empresas contratadas e a planilha demonstrando a variação dos meses em que as empresas foram contratadas e a variação dos valores pagos em razão da prestação dos serviços, nos seguintes moldes:

“[...] A Embargante juntou aos autos extensa documentação provando que as relações estabelecidas entre ela e as pessoas jurídicas contratadas têm natureza contratual cível, inexistindo vínculo empregatício com os sócios dessas pessoas jurídicas. Os referidos documentos são:

- Declarações das empresas atestando que prestaram serviços para diversas outras empresas;

- Cartões CNPJ demonstrando que a data da constituição das empresas antecede, em muito, a data da contratação pela Embargante;

- Contratos sociais obtidos junto as empresas demonstrando que as atividades desenvolvidas são de projeto de engenharia específicos, atividade-meio da realizada pela Embargante (entregar aos seus clientes projetos abrangentes, de construção de usinas hidrelétricas, por exemplo);

- Contratos sociais obtidos junto as empresas demonstrando que a maioria das empresas era formada por mais de um sócio e que a contribuição estava recaindo sobre lucros distribuídos a outros sócios, que não os supostos "empregados";

- Declarações das empresas informando que prestaram os serviços com autonomia intelectual;

- Notas fiscais de prestação de serviços demonstrando que a contribuição previdenciária estava recaindo sobre tributos retidos e recolhidos em razão da prestação do serviço (elemento absolutamente estranho à base de cálculo da contribuição);

- Planilha demonstrando a variação dos meses em que as empresas foram contratadas e a variação dos valores pagos em razão da prestação dos serviços;

(...)

Com efeito, uma coisa é valorar uma prova de forma fundamentada, ainda que para desconsiderá-la. Outra bem distinta é ser omissa quanto a todas as provas juntadas pela Recorrente, sem qualquer fundamentação, alegando que a parte não provou o que fundamenta.

Assim, deve ser sanada a omissão apontada no acórdão para que ele expressamente se pronuncie sobre as provas juntadas pela Recorrente, aptas a demonstrar que inexistia relação empregatícia a fundamentar a exigência da contribuição. [...]"

Após análise do acórdão embargado, percebe-se que o seu conteúdo registrou no item do **GRUPO 1** a suposta omissão apontada pela Embargante ao afirmar que: "(...) nesse **GRUPO 1** (...) 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". No mesmo acórdão também ficou registrado que:

"[...] 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. (g.n.)

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 (...)

*É possível extrair dessa **Tabela 1** a situação dos prestadores de serviços em dois grupos, a saber: (i) Grupo 1, há elementos fáticos caracterizadores da relação empregatícia; e (ii) Grupo 2, o Fisco não*

apontou elementos fáticos suficientes para caracterização da relação empregatícia. Com isso, passarei a discorrer sobre cada grupo. [...]”

Nesse ponto, fazendo uma análise aprofundada da matéria em questão (exauriente), evidencia-se que o acórdão embargado realizou um exame suficiente dos elementos constantes nos autos, visto que o seu conteúdo abordou tanto a matéria fática como a configuração da relação empregatícia apontada no Relatório Fiscal e nos demais documentos acostados aos autos, sendo que os argumentos da Embargante apontam para uma nova discussão da matéria, não cabível em sede de Embargos de Declaração. Esse entendimento decorre do fato de que os Embargos de Declaração representam uma via estreita e não se prestam para a modificação da decisão embargada que não contenha omissão, contradição ou obscuridade.

E, nesse caminhar, evidencia-se que o julgador não é obrigado a fundamentar o voto em todos os pontos pretendidos pela Embargante, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, conforme precedentes do STF (Embargos Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 733.596-MA).

*“[...] **EMENTA:** (...). OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO.*

1. A omissão, contradição ou obscuridade, quando inócuentes, tornam inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC.

2. O magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. (g.n.) (...)

5. Embargos de declaração DESPROVIDOS. [...]” (Informativo 743/2014. EMB. DECL. NO AG. REG. NO RE N. 733.596-MA. RELATOR: MIN. LUIZ FUX).

Nesse mesmo caminho, segundo a doutrina, entende-se que há **distinção** entre **enfretamento suficiente** e **enfretamento completo** na análise das questões delineadas em peça de defesa. O julgador será em regra obrigado a enfrentar os pedidos, as causas de pedir e os fundamentos de defesa, mas não há obrigatoriedade de enfrentar todas as alegações feitas pelas partes a respeito de sua pretensão. Assim, o julgador deve enfrentar e decidir a questão colocada à sua apreciação, não estando obrigado a enfrentar todas as alegações feitas pela parte a respeito dessa questão, bastando que contenha a decisão fundamentos suficientes para justificar a conclusão estabelecida na decisão proferida (Araken de Assis, Manual dos recursos, nota 66.2.1.3, p. 591. 2 ed. São Paulo, RT, 2008).

Ainda que seja possível transpor o óbice da omissão, melhor sorte não agasalharia a pretensão da Embargante de que a reanálise dos documentos apontados no recurso declaratório encaminharia para uma alteração de entendimento do Colegiado, porquanto tais documentos não poderiam ser analisados de forma isolada, como pretende a Embargante, e deveriam ser analisados dentro do contexto de todos os documentos juntados aos autos, aliás este foi entendimento manifestado no acórdão embargado ao afirmar que:

“[...] 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.

(...)

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, pontua-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, extreme 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. [...]

Com isso, entende-se que o acórdão embargado, da forma como tratou a matéria, não foi omissa, nem obscuro, nem contraditório, de modo que não será possível acatar a vindicada omissão apontada no item “a” acima. E, por consectário lógico, os Embargos de Declaração opostos pela Embargante não possuem os requisitos de admissibilidade previstos no art. 65, Anexo II, da PORTARIA MF nº 343/2015, impondo que não seja acolhida a pretensão da aludida omissão especificada acima.

b) Com relação à suposta omissão referente à impossibilidade de o acórdão alterar a matéria tributável (base de cálculo do lançamento), a teor do art. 142 do CTN.

A Embargante afirma que a base de cálculo do lançamento foi apurada pelo total desses pagamentos realizados em cada mês do período autuado, tendo em vista a apuração mensal da contribuição. E conclui que o acórdão embargado entendeu, utilizando fundamentos distintos do auto de infração, que apenas parte das pessoas jurídicas que receberam os pagamentos deveriam ser desconsideradas para a tributação desses valores como se fossem salários destinados às pessoas físicas (sócios).

Segundo a Embargante, isso faz com que a base de cálculo tenha sido apurada pelo lançamento mediante equivocada aplicação da norma legal de tributação. Afinal, aplicou-se a norma pertinente à incidência sobre valores pagos a título de salários sobre valores que, na visão do acórdão, não correspondem a salário.

Tais afirmações já foram devidamente analisadas no Despacho de Exame de Admissibilidade em Embargos nº 2402-087, de 22 de setembro de 2015, concluindo pela rejeição dos Embargos nos seguintes termos:

“[...] No tocante à matéria delineada acima, observa-se que não há omissão no voto condutor, já que o seu conteúdo abordou de forma suficiente tanto a matéria fática como a configuração da relação empregatícia apontada no Relatório Fiscal e nos demais documentos acostados aos autos, sendo que os argumentos da Embargante apontam para uma nova discussão da matéria referente a uma suposta base de cálculo alterada, não cabível em sede de Embargos de Declaração. Esse entendimento decorre do fato de que os Embargos de Declaração representam uma via estreita e não se prestam para a modificação da decisão embargada que não contenha omissão, contradição ou obscuridade.

Ora, fundamenta o seu pleito no fato de que, segundo a Embargante, “o acórdão embargado entendeu, utilizando fundamentos distintos do auto de infração, que apenas parte das pessoas jurídicas que receberam os pagamentos deveriam ser desconsideradas para a tributação desses valores como se fossem salários destinados às pessoas físicas”, isso não configura alteração de base de cálculo pelo órgão julgado de segunda instância (CARF). Ao contrário, tal situação demonstra que a Turma realizou uma análise da valoração dos elementos probatórios acostados aos autos, no entender da Turma, que caracterizam a relação empregatícia dos prestadores de serviços à Embargante, sendo que os documentos analisados são oriundos da sua própria contabilidade.

Deixo consignado que, conforme conteúdo do acórdão embargado, não houve alteração da base de cálculo pela Turma do CARF como afirma a Embargante, visto que esta base foi delineada pelo Fisco nos seus demonstrativos de lançamento.

Logo, rejeita-se a omissão apontada neste item “b”. [...]”

c) No que tange à omissão referente à manutenção ou não da contribuição lançada sobre os pagamentos feitos à empresa SC Pimenta Construções - ME.

A embargante afirma que o acórdão embargado deixou de se manifestar sobre o sócio Sérgio Correa Pimenta, da empresa SC Pimenta Construções - ME, nos seguintes termos:

“[...] Considerando que o acórdão fez uma análise pontual sobre a manutenção do lançamento sobre os valores pagos a cada uma das sociedades que os supostos empregados integram, deve ser sanada a omissão quanto à sociedade/sócio mencionado. [...]”

Após análise do conteúdo do acórdão embargado, constata-se claramente a sua omissão referente ao Sr. Sérgio Correa Pimenta, da empresa SC Pimenta Construções - ME.

Nesta toada, entendo que o Sr. Sérgio Correa Pimenta, da empresa SC Pimenta Construções – ME, preenche os requisitos da relação empregatícia, visto que houve a materialização dessa relação por meio do pagamento de **Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)**, registrado na conta contábil 2.1.08.08.000001 - Participação Resultados Geral, além disso, ele **desempenhou as atividades de coordenador e gerente, dentro da empresa Leme Engenharia Ltda, durante 9 anos consecutivos**. Esses fatos somados aos demais requisitos da relação empregatícia (i) pessoalidade, (ii) não eventualidade, (iii) subordinação e (iv) remuneração, devidamente registrados nos autos, configura a relação empregatícia.

Com isso, manifesto-me pela necessidade de integração dessa matéria apontada acima no conteúdo do acórdão embargado, devendo o Sr. Sérgio Correa Pimenta constar do item **(i) GRUPO 1**: há elementos fáticos caracterizadores da relação empregatícia.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **ACOLHER PARCIALMENTE OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** opostos pelo Contribuinte **PARA**: **(i) rejeitar** as alegações de omissões referentes à reanálise de documentos juntados aos autos (**alínea “a”**) e à suposta alteração da base de cálculo pelo Órgão julgador de segunda instância (**alínea “b”**); e **(ii) conferir integração** ao acórdão embargado no sentido de dar-lhe aclaramento de que o Sr. Sérgio Correa Pimenta preenche os requisitos da relação empregatícia e, por consectário lógico, compõe o **GRUPO 1** (há elementos fáticos caracterizadores da relação empregatícia) assentado pelo voto proferido no citado acórdão embargado nº 2402-004.595 da 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção.

Ronaldo de Lima Macedo.