



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.728073/2015-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-006.867 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de setembro de 2019  
**Recorrente** SNC-LAVALIN PROJETOS INDUSTRIAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos desloca-se da data da ocorrência do fato gerador (§ 4º do art. 150 do CTN) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado (inciso I do art. 173 do CTN).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. FRAUDE. GLOSA DE CRÉDITOS. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

A conduta consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas, conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de um serviço prestado por pessoa jurídica, propiciou a geração indevida de créditos de Cofins, que reduziu o montante devido dessa contribuição, evidenciando o intuito de fraude. Corretas a glosa de créditos e a qualificação da multa de ofício.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. FRAUDE. GLOSA DE CRÉDITOS. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

A conduta consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas, conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de um serviço prestado por pessoa jurídica, propiciou a geração indevida de créditos de PIS/Pasep, que reduziu o montante devido dessa contribuição, evidenciando o intuito de fraude. Corretas a glosa de créditos e a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

## **Relatório**

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Versa o presente processo sobre Autos de Infração (folhas 2 a 23) lavrados contra a interessada acima identificada, com vistas à constituição de crédito tributário nos valores de R\$ 1.518.382,39 e de R\$ 6.993.761,73 a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, não cumulativas, respectivamente. Esses valores já estão acrescidos de multa de ofício qualificada e proporcional a 150% do valor das contribuições, e de juros moratórios. Referem-se aos períodos de apuração de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Segundo descreve a autoridade atuante no Relatório Fiscal (f. 24 a 44), a exigência das contribuições decorre da glosa de créditos referentes a serviços prestados por pessoas físicas, segurados empregados, que foram contratados pela empresa atuada como se fossem pessoas jurídicas.

De acordo com a autoridade atuante, a relação de emprego existente entre a empresa atuada e referidas pessoas físicas, foi atestada mediante a análise de elementos que identificaram os pressupostos do vínculo empregatício, quais sejam: prestação de serviço, pessoalidade, remuneração, não eventualidade e subordinação, na forma como preceitua o art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei n.º. 8.212, de 1991, e, bem assim, o art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Mais precisamente, prossegue a fiscalização relatando que, para a constatação dos fatos geradores das contribuições sob apreço, foram examinados os seguintes documentos e informações:

- a) Contratos de Prestação de Serviços;
- b) Contrato Social da SNC - LAVALIN e respectivas alterações;
- c) Lançamentos contábeis do Sistema Público de Escrituração Digital -SPED, extraído dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil;
- d) Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF;
- e) Notas Fiscais dos pagamentos efetuados aos prestadores de serviços (por amostragem);
- f) Atas de Processos Trabalhistas movidas por prestadores de serviços, pleiteando o vínculo empregatício com a empresa atuada;

g) Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social (GFIP) extraídas dos Sistemas Internos de Informatização da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Segundo o Fisco, ao analisar os contratos de prestação de serviço surgem situações que evidenciam a relação de emprego, ao que aduz que o conteúdo dos contratos mostra-se semelhante (ou idêntico) e padronizado, sendo alterados apenas os dados da empresa contratada e o objeto dos contratos, além do que, causa estranheza a forma muito resumida como tais contratos são elaborados, a exemplo da cláusula de "obrigações" onde só há previsão de deveres da contratada e inexistem maiores obrigações por parte da contratante (a empresa atuada denominada de "SLM" nos indigitados contratos).

No que concerne à cláusula dedicada ao objeto, relata a autoridade atuante que os contratos apresentados possuem como finalidade, de forma geral, a prestação de serviços de:

- a) Engenharia em especialidades diversas: mecânica, econômica, elétrica, suprimentos, controle de custos, infraestrutura, concreto e instrumentação;
- b) Administração e gestão de contratos;
- c) Planejamento, gerenciamento, coordenação, organização e fiscalização de obras e projetos;
- d) Consultoria técnica administrativa de marketing;
- e) Elaboração de projetos, orçamentos e controle orçamentário;
- f) Montagem e manutenção de aparelhos.

Dado este quadro, destaca o Fisco que a empresa atuada tem por objeto, essencialmente, a prestação de serviços de consultoria, assessoria, gerenciamento e supervisão de projetos na área de mineração, pelo que os trabalhos executados pelos contratados se inserem no objetivo social da empresa atuada, além do que o elemento da não eventualidade diz respeito, precisamente, à contratação de serviços relacionados com a atividade-fim da empresa contratante, isto é, a natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional contratado é inerente àquela a que se propõe executar a contratante, havendo, portanto, a necessidade permanente desta relação.

Segundo descreve a autoridade atuante, as funções exercidas pelos contratados estão ligadas à atividade da empresa atuada que, de forma abrangente, seria a engenharia de transporte e tráfego, ao que aduz que o fato de a atuada incluir em seu objetivo social a integração com atividades "acessórias" exercidas por terceiros, deixa nítida a intenção voltada a uma fuga das obrigações junto ao Fisco.

Pondera a fiscalização que as atividades acessórias que a atuada busca definir como tal não podem ser desvinculadas de sua atividade social, isto é, os projetos, consultorias, assessorias e gerenciamentos a serem desenvolvidos como atividades "principais" não podem dispensar ou prescindir daquelas que se quer impor como "acessórias", visto que as atividades, ditas, finais, para serem exercidas, necessitam das "acessórias", que são, portanto, indispensáveis, essenciais e inseparáveis.

Prossegue o Fisco relatando que a não eventualidade dos serviços contratados se manifesta claramente nos prazos estipulados nos contratos (quase sempre muito longos) e nas constantes reformulações dos mesmos, consistindo em verdadeiro contrato de trabalho por prazo indeterminado, em razão de que se conclui que esta necessidade permanente da contratação dos mesmos profissionais comprova categoricamente, mais uma vez, a não eventualidade da relação de trabalho, a exemplo dos seguintes excertos:

***Exemplos extraídos dos contratos (2679, 3333 e 4014) celebrados com FACASRAL Engenharia Ltda. (conteúdo semelhante aos demais contratos):***

***CLÁUSULA SEGUNDA LOCAL E PRAZO DE EXECUÇÃO E PRAZO DE EXECUÇÃO***

***CONTRATO 2679***

*2.1. Os serviços objeto do presente Contrato serão prestados pela CONTRATADA à SLM no Município de Belo Horizonte com início em 16/04/10 e término em 31/05/11.*

***CONTRATO 3333***

*2.1. Os serviços objeto do presente Contrato serão prestados pela CONTRATADA à SLM no Município de Belo Horizonte com início em 16/04/11 e término em 15/04/12.*

***CONTRATO 4014***

*2.1. Os serviços objeto do presente Contrato serão prestados pela CONTRATADA à SLM no Município de Belo Horizonte com início em 16/04/12 e término em 15/04/13.*

Quanto ao elemento da subordinação, relata a autoridade autuante que a presença de referido elemento na relação de trabalho em questão exsurge de forma transparente na medida em que, os contratos, apesar de individualizados (existe um para cada trabalhador), tratam com pluralidade todos os prestadores de serviços simultaneamente, subordinando-os “pelo geral” por um único comando.

No ponto, destaca o Fisco que, apesar da disposição contida na cláusula quarta dos indigitados contratos, referente à natureza jurídica e da relação entre as partes, dizer que não há relação de emprego e subordinação, o que se evidencia no exame das diversas partes dos contratos e outros elementos incorporados ao processo administrativo-fiscal, é a existência de poder diretivo da autuada sobre seus comandados, a exemplo do que segue:

***Exemplo extraído do contrato celebrado com SIDERPRO – Consultoria e Representações Ltda (3786)***

***CLÁUSULA QUARTA - DA NATUREZA JURÍDICA DA RELAÇÃO ENTRE AS PARTES***

*4.1. As Partes declaram e anuem, para todos os fins, que a natureza jurídica da relação aqui estabelecida é cível e estritamente de prestação de serviços sem qualquer exclusividade, não havendo qualquer relação de emprego, representação, mandato ou de outra entre as Partes.*

*4.2. Fica desde já esclarecido que não haverá qualquer relação de subordinação entre os sócios, empregados e prepostos da CONTRATADA com a SLM ou seus sócios, administradores, empregados ou prepostos, cabendo à CONTRATADA dirigir a prestação dos serviços pela sua equipe, não se considerando subordinação jurídica a simples exigência de cumprimento das obrigações contidas no presente Contrato.*

No mesmo passo, segundo o Fisco, o poder diretivo da empresa autuada sobre os prestadores de serviço em relevo resta nítido quando se examina a cláusula segunda dos contratos, a qual estabelece ser prerrogativa da contratante a indicação do local da prestação do serviço, a exemplo do que segue:

**Exemplo extraído do contrato celebrado com FACASRAL Engenharia Ltda (2679)**

**CLÁUSULA SEGUNDA – LOCAL e PRAZO DE EXECUÇÃO**

(...)

2.1.2- *Em decorrência da natureza do Projeto em relação ao qual a CONTRATADA prestará SERVIÇOS, poderá haver necessidade de sua equipe ser alocada nas instalações da SLM ou mesmo de seus clientes finais.*

Destaca também a autoridade atuante que a empresa atuada determina que os prestadores de serviço atuem dentro dos padrões fornecidos pela contratante, o que não deixa ao contratado a possibilidade de autonomia na gestão dos serviços prestados, restando claro, portanto, quem está no comando, a exemplo do que segue:

**Exemplo extraído do contrato celebrado com SIDERPRO – Consultoria e Representações Ltda (3786)**

**CLÁUSULA QUINTA - OBRIGAÇÕES E RESPONSABILIDADES DA CONTRATADA**

(...)

5.2. *Executar os serviços ora contratados com rigorosa observância da técnica pactuada e observância também das **especificações técnicas fornecidas pela SLM**, que poderão ser contempladas, onde necessário ou compatível, por normas de outras entidades. (grifo nosso)*

(...)

5.5. *Respeitar e fazer com que seu pessoal respeite, quando em trabalho nas dependências da SLM ou de seus clientes finais, as **condições internas de trabalho estabelecidas pela SLM ou por seus clientes finais**, respeitando e fazendo com que seus profissionais respeitem as instruções de segurança, higiene do trabalho, disciplina e demais regulamentos estabelecidos. (grifo nosso).*

No ponto, assinala ainda a fiscalização que o conteúdo dos contratos não condiz com a prática de uma relação mercantil, pois não há dispositivo onde se pactuem as obrigações da empresa atuada (contratante), tendo sido firmado, quanto muito, obrigações corriqueiras como a de efetuar pagamentos e prestar apoio mediante repasse de informações inerentes ao serviço, ao que aduz o Fisco que esta unilateralidade passa a ideia nítida de que o pacto laboral é imposto pela atuada aos prestadores de serviço contratados, e tal situação, aliada ao conteúdo resumido e padronizado dos contratos, reforça a convicção de que estes instrumentos servem tão somente para tentar acobertar uma relação de trabalho que, de fato, é a de emprego.

Ademais disso, prossegue a autoridade atuante relatando que há, nos contratos em relevo, outra situação típica da relação de emprego, e que reside no fato de que os projetos e serviços são de propriedade da empresa atuada (patrão) e seu compartilhamento por parte dos empregados (prestadores de serviços) mediante divulgação, entrevistas e outros detalhes somente pode ser realizado por consentimento da atuada, sob pena de aplicação de sanções, a exemplo dos excertos seguintes:

**Exemplo extraído do contrato celebrado com SIDERPRO – Consultoria e Representações Ltda (3786)****CLÁUSULA OITAVA -DA CONFIDENCIALIDADE**

8.1. A CONTRATADA se compromete a tratar como confidenciais todas as informações e dados que lhe forem fornecidos pela SLM ou mesmo aqueles resultantes dos serviços executados pelo que, neste caso, se obriga, desde já, a não divulgar, de qualquer forma, tais informações e dados, por prazo de 10 (dez) anos após o encerramento do presente Contrato, sem autorização prévia e expressa da SLM.

8.2. A publicação ou divulgação de quaisquer relatórios, ilustrações, entrevistas ou detalhes relativos ao(s) projeto(s) objeto do presente Contrato, estará sujeita ao consentimento prévio da SLM.

8.3. A CONTRATADA se compromete, ainda, desde que solicitada pela SLM, a assinar Acordo de Confidencialidade referente a algum Projeto específico e a obter de seus empregados ou terceiros sob sua responsabilidade as correspondentes assinaturas.

8.4. O comprovado descumprimento, pela CONTRATADA, de qualquer obrigação estipulada nesta Cláusula acarretará para a CONTRATADA a obrigação de pagamento de multa no valor correspondente a 10% (dez por cento) do valor total estimado do Contrato.

**Exemplo extraído do contrato celebrado com SIDERPRO – Consultoria e Representações Ltda (3786)****CLÁUSULA DÉCIMA - PROPRIEDADE INTELECTUAL**

10.1. Os estudos, projetos, relatórios e demais documentos desenvolvidos pela CONTRATADA em razão da prestação dos SERVIÇOS serão de propriedade da SLM, que, a seu exclusivo critério, poderá registrá-los no órgão competente e utilizá-los sem qualquer restrição ou custo adicional, inclusive em empreendimentos semelhantes da própria SLM, suas controladas, controladoras e coligadas.

10.1.1. A CONTRATADA não terá qualquer responsabilidade pelos estudos, projetos, relatórios e demais documentos por ela desenvolvidos se utilizados

No ponto, destaca a fiscalização que tal situação demonstra, de forma cristalina, quem está no poder diretivo da prestação do serviço, pois, confere-se, com exclusividade, à empresa autuada (empregador) o direito de posse pelos trabalhos desenvolvidos pelo prestador de serviço (empregado), o que evidencia a lógica do empregado produzindo para o patrão, sendo que o primeiro é remunerado pela sua força de trabalho ao passo que o segundo detém o resultado produzido e que, aliás, equivale ao objeto social da autuada.

Quanto à presença do elemento da pessoalidade nos contratos sob apreço, relata a fiscalização ter atestado, em pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, que nenhum dos prestadores de serviços possuía empregados registrados nas suas respectivas Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP, em razão de que se deduz que os serviços foram executados pessoalmente por seus responsáveis.

Mais precisamente, relata o Fisco que nos instrumentos celebrados há a designação de um responsável pela execução dos serviços, que é denominado gestor do contrato, e em todos os casos este profissional é o responsável legal e único integrante da pessoa jurídica contratada, o que comprova o caráter da pessoalidade na relação de emprego, a exemplo do excerto seguinte:

**Exemplo extraído do contrato celebrado com LML Projetos Ltda****CLÁUSULA SÉTIMA - NOMEAÇÃO DE GESTOR PELA CONTRATADA**

*7.1. A CONTRATADA deverá designar um profissional devidamente qualificado para atuar como Gestor do Contrato, que será responsável por sua execução.*

Ademais disso, informa a autoridade autuante que a personalidade em questão também se manifesta quando se determina que o contratado não pode ceder ou transferir a terceiros os direitos e obrigações pactuados no contrato sem o prévio consentimento da contratante, a exemplo do seguinte excerto contratual:

**Exemplo extraído do contrato celebrado com SIDERPRO – Consultoria e Representações Ltda (3786)****CLÁUSULA QUINTA - OBRIGAÇÕES E RESPONSABILIDADES DA CONTRATADA**

(...)

*5.7. Não ceder, transferir ou subempreitar, no seu todo ou em parte, os serviços objeto do presente Contrato, salvo mediante autorização prévia por escrito da SLM, bem como não descontar ou endossar, negociar duplicatas ou*

*quaisquer outros títulos de crédito sobre o seu faturamento, transferindo-os a terceiros, sem a prévia autorização por escrito da SLM.*

Também relata o Fisco que, ao analisar o livro razão contábil dos contratados, foi constatado que as notas fiscais emitidas seguiam uma sequência numérica ininterrupta, indicando que a prestação de serviço se dava de forma exclusiva para a empresa autuada e que esta situação tornou-se ainda mais evidente quando, na leitura de atas de Julgamento de Ações Trabalhistas obtidas no sítio na internet mantido pelo Tribunal Regional do Trabalho de Minas Gerais ([www.trt3.jus.br](http://www.trt3.jus.br)), foram identificados depoimentos, testemunhos e até a citação de elementos concretos (ali juntados como provas) no que se refere à contratação de empregados na forma de pessoas jurídicas.

No ponto, assinala a autoridade autuante que, nas referidas ações trabalhistas, os reclamantes pleiteavam o vínculo empregatício com a empresa autuada alegando que foram obrigados a constituir uma pessoa jurídica e que trabalharam para a autuada com os requisitos da relação de emprego, sendo que os contratos firmados eram somente para simular uma relação econômica de natureza civil.

Aduz ainda o Fisco que, na relação de trabalho com a empresa autuada, os prestadores de serviços, considerados empregados nas decisões judiciais, viam-se obrigados ao cumprimento de horários e metas, utilização de equipamentos de informática, e-mail corporativo e crachás de identificação, além de comparecimento a reuniões marcadas pela autuada e cobrança de resultados, dentre outros encargos, sendo que foram identificados outros processos de reclamações trabalhistas vinculados a períodos anteriores à presente auditoria fiscal, o que evidencia que esta é uma prática comum da autuada.

Por outro lado, assinala a fiscalização ser prática corrente da empresa autuada contratar prestadoras de serviço cujas pessoas jurídicas são formadas por trabalhadores que foram ou ainda continuam a ser empregados da autuada, ou seja, pessoas físicas regularmente contratadas pela empresa autuada como seus empregados foram transformadas em pessoas jurídicas e prosseguiram em sua relação de emprego com

aquela entidade, conforme foi constatado mediante exame efetuado nas GFIP declaradas pela contribuinte.

Dado este quadro, concluiu a autoridade autuante ter restado comprovado que a empresa autuada contratou trabalhadores mediante remuneração paga por meio de emissão de notas fiscais, para realização dos trabalhos inerentes ao objetivo social da empresa, com atribuições estabelecidas em contratos de prestação de serviços que importam em pessoalidade e subordinação no exercício das atividades, além de exigir o comprometimento profissional da pessoa física e não da pessoa jurídica.

Segundo relata o Fisco, referidas atividades compõem uma ponta crucial na estrutura organizacional da empresa, pois, os serviços prestados por estes profissionais e, bem assim, o trato comercial entre eles e a empresa autuada, estão condicionados e subordinados à política administrativa, operacional e econômica da autuada.

Neste passo, pondera a fiscalização que desconSIDERAR a personalidade jurídica, no presente caso, não significa desconstituir a pessoa jurídica, e sim, não reconhecê-la como tal no que diz respeito ao vínculo com os empregados alcançados no procedimento fiscal.

Tendo em vista que serviços prestados por pessoas físicas não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep nem para a Cofins, a fiscalização procedeu à glosa de créditos, com fundamento no art. 3º, § 2º, inciso I, das Lei nº 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins).

Destaca ainda a autoridade autuante que os créditos glosados foram extraídos das planilhas de créditos elaboradas pelo contribuinte e apresentadas em meio digital am atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 01.

Os totais mensais das bases de cálculo e os respectivos valores calculados das contribuições glosados estão consolidados mensalmente na planilha “Anexo 6 – Apuração da Glosa”.

Também integram o Relatório Fiscal as seguintes planilhas:

a) Anexo 01 - Relação de Prestadoras e Responsáveis, que contém os nomes das prestadoras de serviços e os respectivos responsáveis, considerados empregados da empresa autuada;

b) Anexo 02 - Valores Pagos - DIRF, onde se encontram as quantias declaradas nas DIRF, com os respectivos prestadores e competências a que se referem.

Na sequência, pondera o Fisco que, tendo em vista o fato de a empresa autuada ter adotado procedimentos que visaram mascarar sua verdadeira intenção que seria a obtenção do resultado do trabalho de empregados de fato, contratados na forma de pessoas jurídicas e, simultaneamente, no intuito de efetivar os pagamentos das respectivas remunerações, ter conferido contabilmente a esses pagamentos a falsa roupagem de meras quitações de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas utilizadas na transação irregular, resta evidente que não houve o cometimento de mero equívoco por parte da autuada, até porque referida prática ocorreu de forma continuada ao longo de todo o período fiscalizado, ou seja, de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Em razão disso, dado que essa forma de remuneração modifica as características que dão direito ao crédito das contribuições aqui tratadas, concluiu a autoridade autuante ter havido manifesta e deliberada atitude dolosa por parte da autuada, que se valeu desse subterfúgio para impedir e ocultar a ocorrência do fato gerador e, bem assim, modificar suas características essenciais de modo a evitar o montante do imposto devido, deixando com isso de pagar as contribuições devidas na sua

totalidade, razão pela qual a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no § 1º do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei 11.488, de 2007, foi duplicada pela ocorrência de fatos que se subsumem nas condutas típicas previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, totalizando a alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento).

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte apresentou a impugnação de f. 2.263 a 2.335, onde, em síntese:

Preliminarmente, alega que os lançamentos relativos aos períodos de competência de 01/01/2011 a 25/04/2011 encontram-se prejudicados em virtude do decurso do prazo decadencial previsto nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, uma vez que existiu recolhimento antecipado do tributo no período, ainda que a menor, e a ciência do auto de infração ocorreu em 25/04/2016. Sustenta que não houve dolo, fraude ou simulação que ensejasse a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN;

Quanto ao mérito, esclarece que sua atividade-fim consiste na prestação de consultoria em lavra (planejamento da extração do minério), consultoria em processos minerais (concepção de projeto para definir como o minério deverá ser beneficiado), ou seja, produzir projetos para viabilizar e otimizar a extração de minérios para seus clientes, constituindo-se como uma empresa de serviços de engenharia, com registro no CREA e providenciando a ART (Anotação de Responsabilidade Técnica) para cada trabalho;

Aduz que os empreendimentos no setor mineral se caracterizam por sua elevada complexidade e multidisciplinaridade e que, em razão disso, a designação dos profissionais que atuarão em cada projeto ocorre de acordo com a natureza e as especificidades de cada trabalho, já que a natureza do mineral, localização da jazida e demais particularidades de cada negócio implicam a necessidade de expertises diferentes, e que, para a execução desses trabalhos, há a necessidade de a contribuinte, além de contar com seu quadro técnico de empregados, contratar pessoas jurídicas prestadoras de serviços altamente especializados para auxiliar na consecução do projeto;

Esclarece que referidas pessoas jurídicas são compostas por profissionais altamente especializados que possuem a função de agregar conhecimento técnico ao projeto,

Alega que, em razão do alto nível técnico e especialização dos profissionais pertencentes ao quadro dessas pessoas jurídicas, não é viável ou simples encontrar tais profissionais no mercado para contratação como empregados, uma vez que se tratam de típicos profissionais liberais que atuam em projetos específicos, sem vinculação a empresas, ao que aduz ser notório o atual déficit no Brasil de profissionais especializados em áreas técnicas e nos diversos tipos de engenharia, o que torna os detentores deste tipo de know-how profissionais bastante disputados e que normalmente se estruturam para trabalhar de forma autônoma;

Nesse rumo, alega que a contratação das pessoas jurídicas que possuem o diferencial intelectual mencionado, além de ser imprescindível para a melhor conclusão técnica do projeto, é exigência dos próprios clientes finais quando da contratação da impugnante, isso porque, quando das concorrências, são exigidos e avaliados os currículos dos profissionais que serão alocados ao projeto, razão pela qual a impugnante necessita avaliar todas as especificidades técnicas do projeto objeto da concorrência e indicar os profissionais que serão alocados ao trabalho;

Aduz ser da prática do mercado em que atua a impugnante que as equipes de profissionais que participam dessas espécies de projetos sejam compostas por profissionais do cliente, da impugnante e por pessoas jurídicas contratadas tanto pelo prestador (no caso a impugnante) quanto diretamente pelo cliente e por seus demais fornecedores e prestadores de serviço, sendo que, para cada projeto são formadas equipes multidisciplinares, sob a responsabilidade de um coordenador do projeto e de coordenadores por disciplina, que são organizadas em estruturas específicas de acordo com a demanda, cujo intuito é propiciar a sinergia necessária à integração das diversas disciplinas envolvidas, viabilizando a entrega do resultado final ao cliente;

Alega que a estrutura provisória montada exclusivamente para atender o desenvolvimento de um projeto de mineração, nada tem a ver com o organograma funcional das empresas envolvidas, nem se traduz em subordinação do pessoal da equipe das sociedades subcontratadas à empresa contratante;

Em outro plano, assevera que o lançamento desconsiderou a personalidade jurídica das sociedades contratadas pela empresa atuada para tributar uma suposta relação de emprego entre essa e os sócios daquelas, invocando o art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho e o art. 12 da Lei nº 8.212/1991, na tentativa de respaldar a desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas e, conseqüentemente, exigir da contratante as contribuições em apreço, sob o argumento de que houve creditamento indevido;

Entende que estes dispositivos não permitem a desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas para formação de vínculo com os seus sócios, porque existe norma especial, posterior e hierarquicamente superior que impede a autuação pela fiscalização. Em se tratando de sociedades prestadoras de serviços intelectuais (exatamente as contratadas pela impugnante, que prestam consultoria na área de engenharia, administração, gerenciamento), a desconsideração das pessoas jurídicas deve subsunção ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e, por consequência disso, ao art. 50 do Código Civil;

Nesse rumo, alude à disposição contida no art. 50 do Código Civil, para argumentar que, em se tratando de sociedades prestadoras de serviços intelectuais, se a Fazenda Pública entende que é parte prejudicada pelo abuso de personalidade jurídica, pode requerer ao juiz e este pode decidir por estender as obrigações para além da pessoa jurídica, mas inexistente, no caso, autorização legal para que a própria autoridade administrativa, à margem do processo judicial, proceda à referida desconsideração, para que os sócios da pessoa jurídica desconsiderada respondam pelas obrigações decorrentes desse ato, sendo que o dispositivo não prevê que sejam estendidas as responsabilidades a outras pessoas jurídicas que figurem como contratantes da pessoa jurídica desconsiderada, o que, a seu ver, é o que pretende fazer o lançamento atacado;

Aduz que o lançamento ignora que o art. 129 da Lei 11.196, de 2005 instituiu um novo regime de tributação que, alterando a legislação anterior, traz uma faculdade ao contribuinte, para que este seja tributado como pessoa jurídica, ao que noticia ser este, ademais, o entendimento do Conselho de Contribuintes que, no Acórdão n.º 104-21.583, negou o caráter interpretativo do dispositivo para afirmar que “o art. 129 da Lei 11.196, de 2005 traz inovação e cria as 'empresas unipessoais' para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação”;

Argumenta que a legislação anterior ao art. 129 da Lei 11.196, de 2005, impedia que as sociedades que prestassem serviços de engenheiros ou assemelhados (como é o caso dos autos) se submetessem às normas pertinentes às pessoas jurídicas, pois, a legislação negava que essa atividade pudesse ser exercida como empresa individual

equiparada à pessoa jurídica, nos termos do art. 150 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), o que, todavia, foi alterado a partir da publicação do art. 129 da Lei 11.196, de 2005, pois agora é a lei que atribui às sociedades que desempenham essas atividades o regime jurídico de tributação próprio das pessoas jurídicas;

Em razão disso, sustenta não ser mais relevante indagar sobre a vontade da pessoa física, pois, sendo constituída uma sociedade para a prestação de serviços de engenharia ou assemelhados, a lei determina, de forma imperativa, a aplicação das normas pertinentes à pessoa jurídica, unicamente em razão da natureza do serviço prestado, não sendo mais relevante o fato de que o trabalho seja personalíssimo, nem tampouco as características das relações jurídicas travadas pelos sócios da sociedade prestadora;

Reclama que, apesar disso, para desconsiderar a personalidade jurídica das sociedades contratadas, a fiscalização se pauta justamente pelo caráter personalíssimo do serviço e pela relação jurídica travada pelo seu sócio, utilizando tais fundamentos para exigir as contribuições mediante aplicação das normas pertinentes à relação de emprego da pessoa física do sócio;

Alega que a norma contida no multicitado art. 129 da Lei 11.196, de 2005, tem como fim último garantir a segurança jurídica e a estabilidade das relações em segmentos no qual prevalece o trabalho técnico e intelectual, como no caso da realização de projetos de engenharia, que é a principal atividade da impugnante, ao que aduz ser praxe nesses mercados que os profissionais não se vinculem de forma exclusiva a um contratante por meio de uma relação de emprego, preservando assim sua independência técnica e a possibilidade de usar seu conhecimento em outros contratos e projetos, porém, esses profissionais têm que cumprir os contratos por ele celebrados, devendo, pois, entregar os trabalhos dentro do prazo, obedecer a previsões de custos do contratante, etc., pelo que não se pode, todavia, confundir cumprimento do contrato com subordinação, na medida em que a aplicação dos conhecimentos técnicos depende única e exclusivamente do intelecto do profissional, e este não pode estar subordinado;

Em outro plano ainda, rejeita a ocorrência de simulação dos contratos de prestação de serviço e a existência de vínculo empregatício com os sócios das pessoas jurídicas contratadas ao argumento de que no presente caso não há a "terceirização" da atividade-fim da impugnante, pois, apesar de possuir em seu quadro de empregados diversos profissionais, dentre eles engenheiros, projetistas, desenhistas, etc, a natureza da sua atividade demanda a contratação de outros profissionais especializados, que contribuem com a sua expertise com parcela do complexo de atividades que são executadas em cada projeto, não sendo esses parceiros responsáveis pela sua entrega ao cliente;

Sustenta que os profissionais contratados não executam o trabalho final da impugnante, mas apenas participam de partes do projeto, sendo que o resultado técnico do projeto final pertence e é de responsabilidade da impugnante e não das empresas contratadas, ao que aduz que são os empregados da contratante as pessoas que respondem perante o cliente e não os empregados ou sócios das pessoas jurídicas por ela contratadas, sendo que estes profissionais altamente especializados em serviços intelectuais são contratados para alocação em projetos específicos e não para ficarem à disposição da impugnante;

Neste sentido, reproduz, a título exemplificativo, excertos dos contratos firmados com a Caiado Lima Engenharia e Consultoria Ltda. e com a RAG Consultoria Ltda., de molde a demonstrar a atuação da primeira na realização de serviços de engenharia na especialidade suprimentos, em projeto específico a ser

realizado para a “VALE”, e a atuação da segunda na realização de serviços de engenharia na especialidade controle de custos para o Projeto Barro Alto - Anglo American, serviços esses que não correspondem à integralidade da atividade da impugnante, qual seja, a entrega de projeto de consultoria de lavra amplo;

Destaca, ademais disso, que a grande maioria das pessoas jurídicas objeto da atuação foram constituídas anos antes de iniciarem qualquer prestação de serviços à impugnante e que tais pessoas jurídicas continuaram existindo após a prestação desses serviços e encerramento dos contratos, o que, a seu ver, demonstra claramente a prestação de serviços a outras pessoas jurídicas e/ou físicas em períodos diversos, mesmo que, ao longo do período fiscalizado estas empresas tenham contratado quase que exclusivamente com a impugnante;

Alega que tal fato confirma a natureza da prestação autônoma de serviço intelectual por parte dos sócios das referidas pessoas jurídicas e que essas não foram criadas para a prestação de serviços à impugnante;

Na sequência, em tópico que intitula de “premissas equivocada da fiscalização”, alega que a similaridade do teor dos contratos firmados com as prestadoras de serviços não deveria despertar suspeitas ou induzir à conclusão de que os mesmos se travestem de típicas relações de empregos, uma vez que esta é uma exigência do mundo cooperativo, especialmente em se considerando que a impugnante integra grupo estrangeiro, pelo que os contratos devem seguir determinadas diretrizes, como forma de proporcionar maior uniformidade, rapidez, eficiência e dinamismo às relações contratuais;

No ponto, argumenta que os contratos entre particulares são regidos pelo princípio da autonomia contratual, desde que prevejam cláusulas lícitas, e que a liberdade de contratar consagra o direito de as empresas adotarem as formas de organização que melhor atendam às exigências de uma produção mais eficiente e da concorrência nacional e internacional, além do que referidos contratos indicam a localização da realização da prestação de serviços, o que corresponde à vinculação da pessoa jurídica contratada ao projeto e não à impugnante;

Aduz que os valores pagos a estes profissionais de elevada expertise são altíssimos, o que justifica a sua contratação pontual e quando necessária para a elaboração de algum projeto específico, ao que destaca que eventual renovação de contrato decorre da necessidade de todas as partes, inexistindo, pois, ilicitude ou simulação, mas tão somente a convergência de interesses comuns;

Quanto aos elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego, alega que somente com a presença de todos os requisitos que caracterizam empregado e empregador, aliados aos elementos jurídicos formais, é que resta configurada uma relação de emprego, pois a ausência de qualquer um destes elementos legais torna impossível o reconhecimento da existência do vínculo empregatício, nos termos da jurisprudência administrativa e judicial que reconhece a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica das sociedades prestadoras de serviços intelectuais;

Neste passo, quanto ao elemento fático-jurídico da onerosidade, alega ter o CARF já entendido, no Acórdão n.º 2401-003.146, que este requisito não é suficiente para caracterizar a relação de emprego uma vez que, naturalmente, toda prestação de serviços é feita a título oneroso, em razão de que a presença isolada desse elemento não configura a relação de emprego, pois é característica comum à quase totalidade dos contratos típicos previstos no direito privado, sendo que, no caso concreto, não houve o pagamento de verbas típicas do contrato de trabalho tais como férias, 13º salário, entre outras;

Relativamente ao elemento fático-jurídico da habitualidade, alega que nos contratos objeto da autuação, não há qualquer determinação de exclusividade, pois ao longo de todas as contratações, tanto a impugnante quanto as pessoas jurídicas por ela contratadas encontravam-se livres para contratar com terceiros, e se as pessoas jurídicas contratadas não o fizeram, foi por simples falta de interesse profissional, o que não pode ser imputado à impugnante;

No ponto, argumenta que as próprias particularidades dos serviços contratados implicam, na maioria dos casos, a prestação de serviços pelas pessoas jurídicas a um número bastante limitado de empresas, podendo até mesmo prestar serviços para uma única pessoa jurídica dado que a impugnante executa projetos de engenharia altamente especializados e de longo prazo de duração, que demandam intensiva e integral prestação de serviços especializados, pelo que é possível que a pessoa jurídica contratada somente venha a se dedicar a outro projeto ou empresa após o término do contrato e, assim sendo, a suposta exclusividade existente na prestação de serviços, que sequer foi comprovada, não pode ser considerada como presunção para o reconhecimento do vínculo trabalhista;

Por outro lado, alega que a ausência de habitualidade também se observa pelo fato de os valores de faturamento mensal de cada uma das empresas contratadas sofrerem variações substanciais de um mês para o outro, diferentemente do que ocorre em uma relação de emprego, pela qual o empregado, via de regra, recebe um valor fixo mensal a título de salário, ao que aduz que, em um contrato de emprego a remuneração é paga pelo tempo que o empregado fica à disposição do empregador e, tendo em vista que a jornada de trabalho deve ser definida, a teor do art. 74 da CLT, a remuneração do empregado é a mesma em todos os meses trabalhados, isso sem contar que a Constituição veda expressamente a redução do salário do empregado no art. 7º, VI;

Nesse rumo, alega que, no caso em testilha, os valores pagos mensalmente pela execução do contrato são extremamente variáveis, isto é, não existe tempo certo pelo qual as pessoas envolvidas na execução do contrato ficam à disposição da contratante, ainda que, em certos casos, os valores coincidam em razão da fixação do preço global, a depender do que foi pactuado entre a impugnante e a sociedade contratada;

Alega ainda que em muitos casos a remuneração sofre diminuição de um mês para outro o que é incompatível com o art. 7º, VI, da Constituição, e pode ser verificada com mais intensidade nos últimos pagamentos realizados, o que a seu ver demonstra que inexistente relação de emprego, pois os pagamentos não se dão em função da disponibilidade, mas sim das horas efetivamente gastas na execução do contrato;

Argumenta que isso também explica a variação nos últimos pagamentos, pois, a depender da forma como a sociedade realiza seu trabalho, poderá haver um trabalho mais intenso no início da execução, restando apenas ajustes ao final, ou, ao contrário, será necessária a intensificação do trabalho ao fim do contrato para que o mesmo seja cumprido, sendo que, em ambos os casos, o que se revela é que o contrato se dá para a execução de um serviço com autonomia e independência, inexistindo remuneração pelo tempo em que o contratado fica à disposição do contratante;

Alega ainda que, em alguns casos, não há emissão de notas fiscais em todos os meses, ao passo que em outros se verifica a emissão de mais de uma nota fiscal no mesmo mês, com valores distintos, sendo que, todavia, não há impedimento para que os pagamentos sejam feitos mensalmente de maneira uniforme, por horas incorridas ou por medições, a depender do combinado entre as partes;

Quanto ao elemento fático-jurídico da pessoalidade, alega que as empresas contratadas foram constituídas por profissionais liberais que, após carreira em grandes

empresas, aproveitando-se da larga experiência adquirida e expertise, iniciaram suas atividades como empresários, trabalhando por sua conta e risco, ao que aduz que a capacidade técnica dos prestadores de serviços, sócios da sociedade, é interesse de todos os envolvidos, tanto que os clientes finais da impugnante exigem, para a contratação dos serviços, os currículos dos profissionais envolvidos no trabalho;

Alega também que a hora média de trabalho das pessoas jurídicas contratadas é de R\$ 106,94 (podendo chegar a mais de R\$ 390,00), o que totalizaria, caso os serviços fossem prestados por uma empresa durante todo o período de um mês e de forma integral, pelo tempo de 8 horas diárias, mais de R\$ 18.000,00, ao passo que o salário médio dos profissionais empregados da impugnante, com qualificação superior e atuantes na área técnica, é de menos de R\$ 8.000,00;

Dado este quadro, reclama que a fiscalização desconsiderou a singularidade dos serviços prestados pela impugnante e, bem assim, a escassez de profissionais qualificados para os trabalhos, havendo desconsiderado, ainda, o real interesse da autuada nestas empresas - a capacidade técnica de seus sócios ou empregados -, o que não tem qualquer vinculação com o currículo da empresa ou mesmo seu patrimônio contábil, e que, a seu ver, justifica a necessidade de exigir que os sócios ou empregados das sociedades contratadas tenham capacidade técnica para a realização dos serviços prestados, indicando, ainda um gestor do contrato;

Ademais disso, alega ser comum, em qualquer contrato cuja prestação do serviço possui natureza intelectual, que a contratante não admita a cessão ou transferência dos direitos e obrigações a terceiro não contratado sem o seu prévio consentimento, sendo que, não obstante isso, os contratos preveem expressamente a possibilidade de substituição dos executores, desde que os substitutos tenham qualificação equivalente, de forma a garantir o bom desempenho do contrato e a ausência de prejuízo ao projeto em andamento;

Alega que, em razão disso, o Tribunal Regional do Trabalho da 3a. Região manteve a decisão de piso que afastou a existência de qualquer vínculo empregatício entre o reclamante e a empresa ora impugnante;

Neste passo reproduz a cláusula quinta do contrato de prestação de serviço que estipula as obrigações e responsabilidades da contratada com o fito de demonstrar que o que houve foi a negociação de um serviço, por meio da disponibilização de mão de obra especializada, sem qualquer vínculo direto de emprego com qualquer dos envolvidos, visto que, nos termos do citado contrato, as pessoas jurídicas contratadas assumem toda responsabilidade pela equipe de trabalho, o que somente reforça sua condição de empresas, especialmente ao se considerar que, na hipótese de não cumprimento das cláusulas dos contratos, as pessoas jurídicas devem indenizar à impugnante;

No ponto, argumenta que a relação de emprego não apresenta como característica a possibilidade do empregado ser obrigado a indenizar o empregador, mesmo se responsável por algum dano na execução de suas tarefas, uma vez que a responsabilidade pela gerência do trabalho do empregado é do empregador, através do exercício do poder de mando decorrente da subordinação, ao passo que a assunção do risco da sua atividade é característica da prestação de serviços privada e também da atuação de profissionais liberais autônomos;

Alega, em resumo, que, muito embora exista pessoalidade nas contratações, uma vez que a especialização e qualificação técnica dos sócios ou funcionários das pessoas jurídicas é justamente o motivo da sua contratação e é inerente aos trabalhos de engenharia consultiva, essa pessoalidade não pode ser avaliada isoladamente para se verificar a relação de emprego, pois, ao contrário, deve ser considerada juntamente

com o fato de que tais profissionais atuam em partes do projeto, sendo a impugnante a responsável pelo resultado final do trabalho junto ao cliente, além do que a personalidade também existe nas relações entre pessoas jurídicas, uma vez que é perfeitamente admissível que uma pessoa jurídica seja contratada em razão da expertise de seu sócio, sem que isso caracterize qualquer vínculo empregatício, a exemplo da contratação de escritórios de advocacia e das grandes firmas de auditoria;

No tópico seguinte de suas contrarrazões, ainda sobre o aspecto da personalidade presente nos contratos, alega que não há qualquer estranheza na obrigatoriedade de designação de uma pessoa física responsável pelo contrato, justamente em razão da contratação ser com uma empresa, uma vez que a impugnante precisa ter pré-definida a pessoa que irá participar do projeto que deu ensejo à contratação dos prestadores de serviços, até para que possa indicar esse profissional a seus clientes, ainda que na qualidade de subcontratado;

Argumenta, no ponto, que tanto a impugnante quanto o seu cliente precisam saber com segurança que um profissional que detenha a expertise necessária irá atuar no projeto, sendo essa especialidade exatamente o que dá ensejo à contratação da pessoa jurídica para participar de cada projeto específico, isso porque os serviços prestados são serviços técnicos de engenharia ou relacionados à engenharia, ao que cita as disposições contidas nos artigos 966 e 982 do Código Civil, para destacar que nas sociedades não empresárias o objeto social é desenvolvido por meio do trabalho pessoal dos sócios, o que, portanto, não constitui razão para a desconsideração da personalidade jurídica da empresa contratada;

Quanto ao elemento fático-jurídico da subordinação, reclama que a fiscalização não pode confundir subordinação do empregado ao poder diretivo do empregador com a subordinação das partes ao contrato celebrado, caso em que o contratante (tomador), por exemplo, é obrigado a respeitar os prazos estabelecidos e não exigir a conclusão do trabalho antes do prazo e, bem assim, é obrigado a realizar o pagamento do preço do contrato, ao passo que o contratado (prestador), por sua vez, deve concluir o trabalho no prazo, respeitar os limites de despesas reembolsáveis pelo contratante (orçamento), cobrar pelas horas efetivamente trabalhadas e ter como diretriz a obra para a qual seu trabalho se destina;

Alega que, no presente caso é precisamente isso o que ocorre, uma vez que o prestador do serviço se obriga a entregar os trabalhos técnicos para o qual foi contratado (desenho de uma planta, laudo sobre determinada obra a ser realizada, laudo sobre o desenvolvimento de um projeto, sobre a construção e condições de determinada edificação, etc), sem que tais trabalhos tenham sido desenvolvidos com ingerência técnica do contratante;

Sustenta que, 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 do serviço, não se podendo, pois, confundir a obrigação do prestador de se submeter ao controle de prazos e ao controle financeiro do tomador com a subordinação técnica de como fazer o trabalho;

Dado este quadro, alega que a atividade da impugnante consiste apenas em organizar esses prestadores de serviço para que cada um desempenhe o trabalho técnico de sua especialidade, para depois fazer com que os diversos trabalhos integrem um projeto completo sobre a obra ao qual se destina;

Alega que os profissionais atuam nos mais variados projetos desenvolvidos por diversas empresas, e se lançam no mercado por meio de sociedades profissionais regularmente constituídas, que são contratadas quando a especialidade de seus sócios for necessária a determinado projeto, sendo, a seu ver, este contexto econômico

suficiente para afastar o cenário que o lançamento tenta apresentar, de que a impugnante tem como prática recorrente encobrir contratos de emprego por meio de simulados contratos de prestação de serviço com pessoas jurídicas;

Argumenta que, segundo a Lei n.º 5.194, de 1966, que regula o exercício da profissão de engenheiro, esses profissionais têm autonomia e independência na elaboração de projetos e tanto é assim que a responsabilidade profissional é pessoal (art. 19 e art. 20 parágrafo único), além do que as alterações em projetos só podem ser feitas pelo profissional que os elaborou (art. 18), a não ser que outro profissional habilitado, mediante comprovada solicitação, assumam a responsabilidade pelo projeto (art. 18, parágrafo único);

Nesse rumo, alega que, por determinação da legislação, assumem os citados profissionais a responsabilidade exclusiva pelo projeto, o que inviabiliza a ingerência técnica da impugnante sobre eles, acabando por descaracterizar a subordinação inerente à relação de emprego;

De outro lado, alega que são insubsistentes os fundamentos evocados pelo Fisco para caracterizar a subordinação em causa, pois é necessário que toda (ou quase toda) a equipe envolvida em um projeto de mineração esteja alocada num mesmo espaço, dada a imperiosa necessidade de comunicação e interação entre as diversas especialidades/disciplinas que envolvem cada projeto de mineração, de forma a se compatibilizar e interligar os trabalhos das diversas disciplinas;

Argumenta que as reuniões ou mesmo a prestação de serviços poderiam se realizar dentro das dependências da impugnante ou dos clientes, sem que isso signifique subordinação e, tampouco, que os funcionários das pessoas jurídicas contratadas sejam empregados da autuada, tendo em vista a natureza dessas reuniões e dos vínculos jurídicos, pois, as pessoas jurídicas contratadas colocam pessoal à disposição da impugnante, para a realização dos mais variados serviços, mas sem qualquer subordinação;

Quanto à estipulação de que as sociedades contratadas devem fazer com que o seu pessoal respeite as condições internas de trabalho estabelecidas pela impugnante ou por seus clientes finais, tais como de higiene do trabalho e disciplina, alega que isso não indica subordinação de molde a configurar a relação de emprego (subordinação jurídica), mas apenas a submissão das partes a determinações e regulamentos inerentes ao convívio social dentro de um estabelecimento;

Em outra vertente, reclama que, no caso dos autos, não houve a comprovação cabal da ocorrência do fato gerador e, com isso, houve violação ao art. 142 do CTN, uma vez que a autoridade fiscal não cuidou de analisar detidamente a relação contratual estabelecida com todas as pessoas jurídicas contratadas pela impugnante para a prestação de serviços, identificando possíveis elementos ensejadores da relação de emprego e, com isso, realizou um lançamento genérico, por amostragens e sem a devida comprovação do fato gerador das contribuições;

No ponto, alega ser entendimento do CARF que, no caso da desconsideração da personalidade jurídica, a caracterização de segurados empregados deve ser comprovada cabalmente para validar a cobrança de contribuições, não podendo ser o lançamento realizado com base em amostragens e nem com meras alegações;

Nessa trilha, reproduz excertos dos Acórdãos n.ºs 9202-002.966 e 9202-002.375, que foram exarados pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), respectivamente, em 06/11/2011 e 06/11/2012, para sustentar que o fato gerador deve ser demonstrado pormenorizadamente, por meio da comprovação dos requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício do segurado

empregado em relação a todos os prestadores, o que, a seu ver, não ocorreu no presente caso;

Na sequência, em tópico dedicado à abordagem de processos trabalhistas nos quais a impugnante figura como a parte reclamada, alega que os dois processos citados pelo Fisco constituem uma amostragem ínfima e não representativa do que se passa na maioria das lides trabalhistas, sendo que dois dos processos citados no Relatório Fiscal tiveram resultados favoráveis à impugnante, tendo sido afastada a existência do vínculo trabalhista vindicado pelos reclamantes, a exemplo do que ocorreu em diversos outros processos, cujos excertos de decisões reproduz na peça impugnatória;

Dado este quadro, reclama que a própria Justiça do Trabalho já reconheceu a inexistência de vínculo empregatício entre a impugnante e as pessoas jurídicas contratadas, ao que aduz que, em casos como estes, o CARF tem entendido que não é possível manter o lançamento para cobrança de contribuições, pois o fundamento de validade da sua cobrança (vínculo empregatício) foi afastado;

Em outro plano, ainda, noticia que, em 18/11/2014, a SNC - Lavalin Projetos Industriais Ltda. assinou o Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) n.º 221/2014 perante o Ministério Público do Trabalho, cuja vigência se iniciou em 31/05/2015, por tempo indeterminado, ao que aduz ser crucial destacar que o referido TAC reflete o posicionamento externado pelo próprio Ministério Público do Trabalho (MPT), que reconhece a legalidade da contratação da prestação de serviços e a inexistência de vínculo, quando atendidos os critérios objetivos que se encontram estipulados no item 2.1.1 do referido Termo de Ajustamento de Conduta;

Neste passo, alega que o próprio MPT reconhece expressamente e autoriza a contratação de pessoa jurídica para exercer as funções acima descritas desde que preenchidos os seguintes requisitos: a) Profissionais que estejam há pelos menos 7 anos atuando como engenheiro ou arquiteto devidamente registrados no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA e, caso sejam técnicos, mais de 10 anos de experiência na área; b) Cumulativamente ao primeiro requisito, acima deverá o prestador atender a um dos três requisitos seguintes; b.1) Profissionais que tenham participado em projetos específicos como engenheiro, arquiteto ou técnico em determinado disciplina da engenharia ou arquitetura; ou b.2) Profissionais que tenham publicado artigos, livros ou manuais sobre temas de engenharia e arquitetura; ou b.3) Profissionais que detenham título de especialista, mestre ou doutor em ramo da Engenharia ou Arquitetura concedido por instituição de ensino no Brasil ou no exterior; sendo que, em todos os casos acima, o profissional deverá estar diretamente vinculado, na condição de sócio ou empregado, à empresa prestadora de serviços;

Em razão disso, sustenta que o elemento norteador do TAC é o fato de que os profissionais sócios ou empregados das pessoas jurídicas contratadas possuam elevada experiência e conhecimento no ramo em que atuam, sendo, nestes casos, legitimadas as suas contratações sem o reconhecimento de vínculo empregatício ainda que existam os elementos da habitualidade, pessoalidade e subordinação;

Argumenta que referido TAC trata-se de um reconhecimento do MPT de que estes profissionais possuem notório conhecimento e reconhecimento no mercado, motivo pelo qual habitualmente prestam serviços mediante pessoas jurídicas e, em todos os casos, com independência técnica, não havendo que se falar em relação de emprego, ao que reproduz planilha de molde a demonstrar que as contratações que foram objeto da autuação fiscal combatida atendem objetivamente aos critérios determinados pelo MPT para reconhecer a legalidade e a inexistência de vínculo empregatício destes profissionais com a ora impugnante;

Quanto à aplicação da multa de ofício qualificada, reclama que a fiscalização não cuidou de qualificar as contratações realizadas pela impugnante em um dos itens dos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, pois, apenas alegou, genericamente, que os fatos se subsumem ao previsto nestes dispositivos;

No ponto, alega que o Fisco não comprovou a existência do dolo, mas apenas a presumiu, sendo que os atos ilícitos não se presumem, mas devem ser devidamente comprovados sob pena de subverter-se o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, cominando, ainda, em multa excessiva que visa o contribuinte infrator, porém não o contribuinte que tinha e tem plena convicção da legalidade dos seus procedimentos;

Reclama que, além de a multa de 150% sobre o valor das contribuições supostamente não recolhidas ter feição confiscatória e ser totalmente agressiva aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, não há como se falar em evidente fraude ou dolo a ensejar a qualificação da penalidade, no caso concreto, uma vez que a contratação de pessoas jurídicas é uma necessidade de negócio da impugnante, não restando caracterizado o vínculo empregatício;

Argumenta que, muito embora a fiscalização tenha entendido pelo afastamento, neste caso, da norma contida no art. 129 da Lei n.º 11.196, de 2005, é inegável a existência da norma citada e, bem assim, o fato de que as contratações da impugnante foram embasadas neste permissivo legal, sem qualquer intuito de fraude, além do que caberia à autoridade autuante apresentar a prova do intuito de a contribuinte fraudar o Fisco e não de eventual erro no enquadramento da relação jurídica;

Neste passo, sustenta ter atuado nos estritos limites da Lei n.º 11.196, de 2005, recolheu todos os tributos devidos à seguridade social, assegurando-se ainda, por meio dos contratos, de que as pessoas jurídicas que lhe prestam serviços estejam também em dia com suas obrigações fiscais, ao que noticia ser entendimento do CARF de que é necessária a demonstração da materialidade da conduta fraudulenta, ou então, a configuração do dolo específico do agente, evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo, uma vez que a fraude e a simulação não podem ser presumidas, mas devem ser comprovadas através de elementos contundentes apuráveis, inclusive, através do devido processo legal;

Evoca em seu favor ainda a aplicação da Súmula n.º 14 que, editada pelo 1º Conselho de Contribuintes, dispõe que "a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo";

Ademais disso, destaca que obteve decisões favoráveis em processos trabalhistas movidos pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas em uma mesma situação da presente autuação, do que decorre, necessariamente, o entendimento de que a impugnante não incorreu em condutas culposas nas referidas contratações a ensejar a aplicação da multa em relevo, e em razão de que a fiscalização jamais poderia, sem fazer a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, dolosa e com conluio, impor sanções qualificadas, até porque o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, sendo que, em caso de dúvidas, deve ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte;

Finalmente, em face do exposto, requer o que segue:

a) Que sejam anulados os lançamentos, extinguindo os créditos tributários por eles constituídos nos termos do art. 156, IX do CTN;

b) Subsidiariamente, acaso seja mantido o lançamento, que seja afastada a multa qualificada de 150%, haja vista a inexistência de dolo que aponte fraude, conluio ou sonegação;

c) Subsidiariamente, ainda, que seja declarada a decadência do crédito tributário do período de apuração 01/01/2011 a 25/04/2012, nos termos do art. 150 do CTN; e

d) Que se realize o julgamento conjunto da presente impugnação com a impugnação protocolada nos autos do PAF n.º 15504.725159/2015-21, tendo em vista que o fundamento de ambas as autuações foi o mesmo, suposta relação de emprego entre a impugnante e os sócios das pessoas jurídicas contratadas.”

Em 26/04/17, a DRJ em Florianópolis (SC) julgou a impugnação improcedente e o Acórdão n.º 07-39.686 foi assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 25/04/2011

PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos, para constituição de crédito tributário de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO. FRAUDE.

A conduta consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas, conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de um serviço prestado por pessoa jurídica, propiciou a geração indevida de créditos de Cofins, que reduziu o montante devido dessa contribuição, evidenciando o intuito de fraude.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO. FRAUDE.

A conduta consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas, conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de um serviço prestado por pessoa jurídica, propiciou a geração indevida de créditos de PIS/Pasep, que reduziu o montante devido dessa contribuição, evidenciando o intuito de fraude.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, essencialmente, repetiu as alegações contidas na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

### **Procedimento fiscal e autuações**

Em sede do processo administrativo n.º 15504.725159/2015-21, a fiscalização lavrou auto de infração para cobrança de contribuições previdenciárias, acrescidas de juros e multa qualificada de 150%, incidentes sobre valores pagos a pessoas jurídicas pela prestação de serviços. Constatou que, de fato, havia vínculo empregatício entre a recorrente e os sócios das pessoas jurídicas.

A recorrente impugnou o lançamento, porém a decisão lhe foi desfavorável. Recorreu ao CARF, também sem êxito: o recurso não foi conhecido por intempestividade (Acórdão n.º 2402007.175, datado de 09/04/19). Foi interposto recurso especial, que aguarda apreciação.

No presente, o autuante glosou os créditos de PIS e COFINS calculados sobre as despesas incorridas com os honorários cobrados pelas pessoas jurídicas cuja relação jurídica entre seus sócios e a recorrente foi considerada no PA n.º 15504.725159/2015-21 como de emprego. As bases legais das glosas foram os incisos I dos §§ 2º dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, que vedam o cálculo de créditos sobre o valor “*de mão-de-obra paga a pessoa física*”.

E, em linha com o citado PA, acresceu às contribuições, além de juros, multa de ofício de 150%. Reputo necessária a transcrição do trecho do “Relatório Fiscal” (fls. 41 e 42) que apresenta o motivo para a qualificação da multa de ofício:

#### **DA MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

Considerando a ocorrência dos fatos geradores aqui indicados aplica-se a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430 de 27/12/1996, que assim dispõe:

*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;*

Todavia, nos termos do § 2º e caput do artigo 68 da Lei n.º 4.502/1964, provando-se no processo circunstâncias qualificativas: sonegação, fraude e conluio, artigos 71, 72 e 73 da mesma Lei, a multa de ofício deverá ser qualificada:

*Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica - estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 34, de 1966).*

(...)

*§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº34, de 1966)*

(...)

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

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

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

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

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

Desta forma, como demonstrado no presente Relatório Fiscal, a SNC - LAVALIN adotou procedimentos visando mascarar sua verdadeira intenção que seria a obtenção do resultado do trabalho de empregados de fato, contratados na forma de pessoas jurídicas. Simultaneamente, no intuito de efetivar os pagamentos das respectivas remunerações, travestia-os contabilmente como meras quitações de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas utilizadas na transação irregular.

Conforme evidenciado, entende-se que não pode ter ocorrido engano ou qualquer equívoco por parte da autuada. Foi intencional.

A prática ocorreu de forma continuada e em todo o período fiscalizado, ou seja, de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Como essa forma de pacto laboral modifica as características que dão direito ao crédito das contribuições aqui tratadas, ficou manifesta e deliberada a atitude dolosa, valendo-se desse subterfúgio para impedir e ocultar a ocorrência do fato gerador, bem como modificar suas características essenciais de modo a modificar e evitar o montante do imposto devido, deixando com isso pagar as contribuições devidas na sua totalidade.

Diante do exposto, a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) a ser aplicada neste fato gerador, por previsão do parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, será duplicada pela ocorrência de fatos que se subsumem ao previsto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, totalizando a alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento).

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes, multas: (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007).*

*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; (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007).*

(...)

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30/11/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei 11.488/2007)*

## **Argumentos de defesa**

No recurso voluntário, à luz do § 4º do art. 150 do CTN, alega que teria decaído o direito de lançar o PIS e a COFINS do período de 01/01/2011 a 25/04/2012, uma vez que teve ciência do lançamento em 25/04/16.

Contesta a conclusão de que tratava-se de relações de emprego, pois, na verdade, foram contratações de pessoas jurídicas para prestação de serviços intelectuais.

Consigna que, ainda que se admitisse a existência de vínculo empregatício, não se poderia agravar a multa de ofício, por ausência de provas.

Por fim, requer “*o julgamento conjunto do presente recurso voluntário em conjunto com o recurso voluntário apresentado nos autos do PTA 15504.725159/2015-21, tendo em vista que o fundamento de ambas as autuações foi o mesmo, isto é, suposta relação de emprego entre a Recorrente e os sócios das pessoas jurídicas contratadas.*”

*Isto porque, a questão central que aqui se coloca é a da legitimidade da atuação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, de forma que uma vez demonstrada a sua regularidade, nestes autos ou nos autos do PTA 15504.725159/2015-21, não há dúvidas de que a tomada de créditos sobre os pagamentos a elas efetuados é devida.”*

#### **Exame dos autos**

À luz do inciso IV do art. 3º e inciso I do art. 4º do Anexo II da Portaria MF n.º 343/15 (Regimento Interno do CARF – RICARF), foram distribuídos o presente feito e o de n.º 15504.725159/2015-21, que ficou a cargo da 2º Seção de Julgamentos.

A meu ver, são processos reflexos, sendo o “principal” o PA n.º 15504.725159/2015-21, em que restou decidida a questão central em debate – caracterização de vínculo empregatício entre a recorrente e os sócios das empresas prestadoras de serviços.

Conforme acima mencionado, o PA n.º 15504.725159/2015-21 já foi julgado por turma ordinária da 2º Seção de Julgamentos do CARF, com decisão desfavorável ao contribuinte, proferida por meio do Acórdão n.º 2402007.175, datado de 09/04/19. Aguarda-se apreciação do recurso especial.

A fim de evitar decisões conflitantes (§ 3º do art. 55 do Novo CPC) e ofensa ao Princípio Constitucional da Segurança Jurídica (inciso XXXVI do art. 5º da CF/88), entendo que devemos aplicar a decisão da 2º Seção de Julgamento, naquilo que afeta aos presentes autos, isto é, adotando a conclusão da autuante de que não houve contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, porém “*pacto laboral*”.

Destaco que adoto a interpretação do RICARF no sentido de que “*o fato de a decisão proferida no processo principal estar sujeita a recurso especial não é suficiente para impedir a reprodução de seu resultado no processo reflexo/decorrente, porque se os fundamentos daquela decisão forem integrados à motivação da decisão do processo decorrente/reflexo, a mesma parte prejudicada poderá caracterizar idêntica divergência que autorize a admissibilidade de recurso especial nos autos do processo decorrente/reflexo.*” (“Manual do Conselheiro”, p. 35, aprovado pela Portaria CARF n.º 120/16).

Assim sendo, ratifico as glosas de créditos de PIS e COFINS, posto que não geram créditos os pagamentos a pessoas físicas (incisos I dos §§ 2º dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03).

Adicionalmente, restou que o “*pacto laboral*” foi implementado por meio de “*atitude dolosa, valendo-se desse subterfúgio para impedir e ocultar a ocorrência do fato*”

*gerador, bem como modificar suas características essenciais, de modo a modificar e evitar o montante do imposto devido, deixando com isso pagar as contribuições devidas na sua totalidade.”* Portanto, também mantenho a qualificação da multa de ofício (§ 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996), em razão da *“ocorrência de fatos que se subsumem ao previsto nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64”*, dispositivos que versam sobre sonegação e fraude.

Por fim, não procede a alegação de decadência do direito de lançar PIS e COFINS relativos ao período de 01/01/2011 a 25/04/2012, de cujo lançamento a recorrente tomou ciência ocorreu em 25/04/16, com base no § 4º do art. 150 do CTN.

Este dispositivo legal dispõe que o prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, somente se aplica a casos em que não se tenha comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que verificou-se no caso em tela.

Desta forma, deve ser adotado o prazo decadencial do inciso I do art. 173 do CTN, isto é, cinco anos contados *“do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”* Se o termo inicial era 01/01/12, hígido o lançamento notificado em 25/04/16.

Com base no acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira