

# **Doc. 12**



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

**Processo n°** 10166.725263/2014-08  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.717 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de julho de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA - CARACTERIZAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO  
**Recorrente** CAST INFORMATICA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. APRESENTAÇÃO DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS POR AMOSTRAGEM. AUSÊNCIA DE NULIDADE

Não deve ser aceita como causa de nulidade a alegação de que o fisco descreveu em seu relato apenas por amostragem as situações que seriam suficientes à conclusão de ocorrência dos fatos geradores, principalmente quando deixa claro a autoridade fiscal que os contratos apresentavam um padrão.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.

O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DOS SEGURADOS. LANÇAMENTO. DEVER DE OBSERVAR O TETO DA CONTRIBUIÇÃO.**

Quando possível verificar a relação das pessoas enquadradas como segurados-empregados que receberam valores através das pessoas jurídicas interpostas e o valor mensal recebido por cada uma, deve-se calcular a contribuição a cargo dos segurados com base na tabela de contribuição para o empregado vigente à época dos fatos (relação das alíquotas por faixa de remuneração), além de observar o teto da contribuição devida por cada segurado.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DOS SEGURADOS. RECOLHIMENTO POR PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. POSSIBILIDADE.**

As contribuições previdenciárias paga pelas pessoas jurídicas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração.

**MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM OS PADRÕES ESTABELECIDOS PELA RFB.**

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, constitui infração à lei previdenciária passível de multa, nos termos do art. 283, I, “a”, do RPS.

Constatado que parte dos pagamentos efetuados a empregados não foi incluída nas folhas de pagamento, é de rigor a manutenção da multa.

**MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO ARRECADAR CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.**

Deixar a empresa de arrecadar contribuição previdenciária de segurado contribuinte individual, mediante desconto de sua remuneração, constitui infração à lei previdenciária passível de multa, nos termos do art. 283, I, “g”, do RPS.

Uma vez mantido o lançamento da obrigação principal (contribuições dos segurados), é de rigor a manutenção da multa.

**MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO LANÇAR, MENSALMENTE, EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, FATOS GERADORES, QUANTIAS DESCONTADAS, CONTRIBUIÇÕES E RECOLHIMENTOS.**

A empresa é obrigada a lançar em sua contabilidade, mensalmente, de forma discriminada e em títulos próprios, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as contribuições por ela devida e as descontadas, bem como os totais recolhidos (art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212/91)

Autoriza a lavratura da multa o fato de o contribuinte contabilizar diversos valores que integram o salário de contribuição de seus empregados na conta de “custo dos serviços vendidos” e “fornecedores nacionais”.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE PRESTAR À RECEITA FEDERAL AS INFORMAÇÕES CADASTRAIS, CONTÁBEIS E FINANCEIRAS DE INTERESSE DA MESMA.

A contribuinte deve atender a intimação para apresentar os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Receita Federal, ou para prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Ao não atender à intimação da autoridade fiscal e deixar de apresentar a documentação solicitada, nem ao menos apresentar os motivos pelo seu não cumprimento, resta tipificada a condição que autoriza a lavratura da multa, mormente quando os documentos solicitados se revelam importantes para a apuração fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto do Relator. Após votações sucessivas restaram vencidos os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, e José Alfredo Duarte Filho que davam provimento em maior extensão.

*Assinado digitalmente*

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

*Assinado digitalmente*

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 09/08/2017

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

**Relatório**

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1.684/1.712 interposto contra a Decisão da DRJ em Florianópolis/SC, de fls. 1.640/1.678, que julgou procedente o lançamento de contribuições previdenciárias e multas por descumprimento de obrigações acessórias, originários dos seguintes Autos de Infração:

- DEBCAD 51.038.427-7: Contribuição previdenciária patronal/empresa, referente à diferença de aplicação do multiplicador FAP sobre a alíquota RAT, no valor total de R\$ 732.671,50 (já inclusos juros de mora até o mês da lavratura e a correspondente multa de ofício no percentual de 75%), relativo ao período de 03/2010 a 13/2010 (fls. 03/13);
- DEBCAD 51.038.428-5: Contribuições previdenciárias a cargo da empresa (parte patronal e SAT/RAT), pela constatação de pagamento de empregados mediante PJ, no valor total de R\$ 7.521.373,91 (já inclusos juros de mora até o mês da lavratura e a correspondente multa de ofício no percentual de 75%), relativo ao período de 01/2010 a 12/2010 (fls. 14/19);
- DEBCAD 51.038.429-3: Contribuições de segurados (empregados), cuja arrecadação e recolhimento é de responsabilidade do Contribuinte, pela constatação de pagamento de empregados mediante PJ, no valor total de R\$ 2.760.107,84 (já inclusos juros de mora até o mês da lavratura e a correspondente multa de ofício no percentual de 75%), relativo ao período de 01/2010 a 12/2010 (fls. 20/25);
- DEBCAD 51.038.430-7: Contribuições devidas a outras entidades/Fundos (Terceiros), pela constatação de pagamento de empregados mediante PJ, no valor total de R\$ 2.001.078,20 (já inclusos juros de mora até o mês da lavratura e a correspondente multa de ofício no percentual de 75%), relativo ao período de 01/2010 a 12/2010 (fls. 26/31);
- DEBCAD 51.038.431-5: CFL 30 – descumprimento de obrigação acessória. Deixar de preparar folhas de pagamento de acordo com padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, no valor de R\$ 1.812,87 (fl. 32);
- DEBCAD 51.038.432-3: CFL 34 – descumprimento de obrigação acessória. Deixar de lançar mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores das contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, no valor de R\$ 18.128,43 (fl. 33);
- DEBCAD 51.038.433-1: CLF 35 – descumprimento de obrigação acessória. Deixar de apresentar a Secretaria da Receita Federal todas as informações e esclarecimentos necessários à fiscalização, no valor de R\$ 18.128,43 (fl. 34); e

- DEBCAD 51.038.434-0: CLF 59 – descumprimento de obrigação acessória. Deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço e/ou dos segurados contribuintes individuais, no valor de R\$ 1.812,87 (fl. 35).

Todos os autos de infração foram lavrados em 21/08/2014, com ciência da RECORRENTE em 27/08/2014.

De acordo com o Relatório Fiscal das Infrações (fls. 36/62), as obrigações principais objeto dos DEBCADs 51.038.428-5, 51.038.429-3 e 51.038.430-7 decorrem da constatação de que houve a prestação de serviços à RECORRENTE por segurados pessoas físicas por intermédio de pessoa jurídica, o que caracterizou a relação empregatícia de fato com os segurados contratados (sócios das pessoas jurídicas), cuja remuneração recebida foi considerada como de natureza salarial. Por sua vez, o DEBCAD 51.038.427-7 decorre da não utilização da alíquota RAT ajustada pelo multiplicador FAP.

Em 25/09/2014, a RECORRENTE apresentou Impugnações específicas para cada DEBCAD (conforme abaixo detalhado). Quando do julgamento do caso, a DRJ de origem, às fls. 1.640/1.678, julgou procedente o lançamento. Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão:

*“Consoante o Relatório Fiscal (REFISC), os fatos geradores apurados no procedimento fiscal são os seguintes:*

*A – Prestação de Serviços por segurado pessoa física por intermédio de pessoa jurídica.*

*A partir do exame da contabilidade da empresa, a fiscalização verificou a contratação de diversas empresas prestadoras de serviços de informática pela CAST INFORMÁTICA S/A no ano de 2010.*

*Destarte, conforme relatado pela autoridade lançadora (itens 14-50 do REFISC), durante a ação fiscal que originou a presente autuação, apurou-se, por meio dos procedimentos de auditoria fiscal e com supedâneo nas provas e constatações relacionados no Relatório Fiscal, documentos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, escrituração contábil, contratos de prestação de serviços firmados entre a CAST e os “prestadores de serviços” e folha de pagamento no padrão MANAD, que a Autuada, objetivando reduzir a contribuição previdenciária patronal, ao SAT e para as Terceiras entidades, passou a contratar parte de seus empregados através da prática da “pejotização” – transmutação da pessoa natural em pessoa jurídica.*

*O reconhecimento contábil de tais contratações deu-se por meio do registro na conta CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS, CÓD. 41101001, do grupo Despesa, e na conta FORNECEDORES NACIONAIS, CÓD. 21201001 do grupo Passivo.*

*As atividades contratadas, consoante análise fiscal, possuíam relação inequívoca com o objeto social da contratante.*

*As empresas prestadoras de serviço, com o respectivo objeto do contrato, encontram-se arroladas no anexo V.*

*A fiscalização indica que tal prática configura-se como simulação, pois a empresa procurou afastar o ato real (utilização de segurados empregados) com o emprego de roupagem diversa (contratação de pessoa jurídica), impondo-se a aplicação do inciso VII do art. 149 do CTN.*

*O lançamento dos valores referentes a essa rubrica foram identificados pelo código de levantamento – PF. No que tange as contribuições dos segurados empregados, foi calculada mediante a aplicação da alíquota média de 8% (oito por cento).*

#### **B – DIFERENÇA DE APLICAÇÃO DO MULTIPLICADOR FAP SOBRE A ALÍQUOTA RAT**

*De acordo com o REFISC, itens 51-61, a empresa CAST Informática S/A apresentou ao Ministério da Previdência Social – MPS, em 11/01/2010, Contestação Administrativa (Processo nº 44000.001963/201-11) em que apresentou impugnação ao Fator Acidentário de Prevenção - FAP a ela atribuído para o ano de 2010, no valor de 1,7143. Consta que o pedido inicial foi rejeitado e considerado improcedente, conforme decisão exarada em 25/03/2010 pelo Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional-DPSO, da Secretaria de Políticas de Previdência Social-SPS do MPS. A CAST apresentou recurso à decisão de primeira instância em 11/02/2010, que entretanto foi mantida em sua totalidade, conforme Decisão Terminativa proferida em 2º Instância pela SPS, datada de 05/09/2011.*

*Observando tal decisão, a fiscalização verificou que no período de 01/2010 a 02/2010, a empresa CAST declarou em GFIP para todos os seus estabelecimentos a alíquota RAT ajustada pelo FAP no valor de 1,71%. Todavia, nas demais competências (03 a 12/2010, inclusive décimo terceiro salário, competência 13/2010), o valor declarado e recolhido relativo à alíquota RAT ajustada foi de 1%, ensejando o lançamento das divergências apuradas, conforme Anexo X e IX, no código de levantamento DR.*

#### **AUTOS DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

**1. AI DEBCAD nº 51.038.427-7 (FL 38):** *Autuação por infração ao disposto no art. 32, I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e art. 225, I e §9º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, pois a empresa deixou de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB. Consta que a empresa não incluiu em folha de pagamento, nas*

*competências 01/2010 a 12/2010, as verbas referentes a valores pagos a pessoas físicas decorrentes de contratação de interposta pessoa jurídica, conforme descrito nos itens 15 a 45 do REFISC.*

*A multa aplicada para a infração (R\$ 1.812,87) está prevista nos arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, e no Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 283, inc I, alínea "a" e art. 373, atualizada pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 19, de 10 de janeiro de 2014 - DOU de 13/01/2014.*

**2. AI DEBCAD nº 51.038.432-3:** *lavrado por descumprimento ao disposto no art. 32, II, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 225, II, e §§ 13 a 17 do RPS, por deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.*

*De acordo com o REFISC, a CAST INFORMÁTICA S/A contabilizou, no período de 01/2010 a 12/2010, o pagamento das verbas referentes à remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados contratados por intermédio de pessoa jurídica interposta (itens 15 a 50 deste relatório) na conta CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS, CÓD. 41101001, do grupo Despesa, e na conta FORNECEDORES NACIONAIS, CÓD. 21201001 do grupo Passivo. A forma de contabilização utilizada pela empresa para consignar tais lançamentos não refletiu a realidade dos fatos apurados pela fiscalização, impedindo a discriminação clara dos valores pagos, em cada competência, dos fatos geradores de contribuição previdenciária.*

*Foi aplicada a multa prevista para a infração (R\$ 18.128,43), disposta no art. 92 da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 283, inciso II, alínea "a", do RPS, atualizada pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 19, de 10 de janeiro de 2014 - DOU de 13/01/2014.*

**3. AI DEBCAD nº 51.038.433-1:** *lavrado por descumprimento ao disposto no art. 32, inciso III e §11, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 225, inciso III, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, tendo em vista que a empresa autuada deixou de prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil- RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.*

*Consta que, intimada, a Autuada deixou de apresentar à fiscalização todos os Contratos de Prestação de Serviço firmados com as pessoas jurídicas interpostas. Conforme relatado nos itens 15 a 50 do REFISC, deixaram de ser apresentados os contratos firmados pela CAST com as empresas arroladas no Termo de Intimação Fiscal nº 04, de 27/03/2014.*



*Foi aplicada a multa prevista no art. 92 da Lei nº 8.212/1991 (R\$ 18.128,43), combinado com o art. 283, inciso II, alínea “b”, do RPS, atualizada pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 19, de 10 de janeiro de 2014 - DOU de 13/01/2014.*

**4. AI DEBCAD nº 51.038.434-0:** *lavrado por infração ao disposto no art. 30, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e Lei nº 10.666, de 08/05/2003, art. 4º, “caput”, e art. 216, I, “a” do RPS. Consta que a Autuada deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados incidentes sobre os valores pagos pela prestação de serviços realizada por intermédio de pessoas jurídicas interpostas contratadas, conforme itens 15 a 50 do REFISC.*

*Foi aplicada a multa prevista no art. 92 da Lei nº 8.212/1991 (R\$ 1.812,87), combinado com o art. 283, inciso I, alínea g, do RPS.*

*Elementos de prova*

*Consoante item 99 do REFISC, serviram de prova documental para os lançamentos fiscais os seguintes elementos e documentos:*

- *Estatuto Social e Atas de Assembleias (AGO e AGE);*
- *GFIP;*
- *Registros de folha de pagamento e de contabilidade apresentados em formato de arquivos digitais, no layout definido pelo Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, instituído pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 12/2006, com base na Lei n. 10.666, de 08/05/2003;*
- *Registros contábeis referentes à Escrituração Contábil Digital transmitida pela empresa ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 (SPED Contábil), utilizados na forma da Instrução Normativa RFB n. 787/2007, para o ano de 2009.*
- *Declarações firmadas pela empresa CAST INFORMÁTICA S/A visando prestar esclarecimentos necessários à fiscalização;*
- *Notas fiscais de prestação de serviço emitidas por pessoas jurídicas interpostas;*
- *Contratos de Prestação de serviço firmados entre a CAST INFORMÁTICA S/A e pessoas jurídicas interpostas;*
- *Consulta aos sistemas informatizados da RFB para obtenção de dados referentes à GFIP, recolhimentos, cadastro de pessoas jurídicas, cadastro de pessoas físicas e DIRF.*
- *Processo Trabalhista n. 1275-80.2010.5.10.001/TRT 10ª Região – 17ª Vara – Brasília-DF;*

- *Processo Trabalhista n. 164-36. 2011.5.10.0014/TRT 10ª Região – 14ª Vara – Brasília-DF;*
- *Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta n. 30/2010 assinado pela CAST INFORMÁTICA S/A Junto ao Ministério Público do Trabalho -MPDFT – 10ª Região.*
- *Recurso Administrativo no. 44000.001963/201-11 apresentado pela CAST INFORMÁTICA S/A ao Ministério da Previdência Social – MPS, em 11/01/2010, em que apresentou impugnação o Fator Acidentário de Prevenção – FAP.*

### DA IMPUGNAÇÃO

*Cientificado pessoalmente das Autuações em 27/08/2014, a Autuada CAST INFORMÁTICA S.A. apresentou impugnações aos Autos de Infração, instruídas com atos constitutivos e atas, nas quais, após breve relato dos fatos, apresenta os motivos para a improcedência dos lançamentos, as quais encontram-se abaixo transcritas, em síntese:*

#### **1. AI DEBCAD Nº 51.038.429-3 (impugnação de fls. 1074-1093)**

***AI DEBCAD nº 51.038.430-7 (impugnação de fls. 1485-1504)***

***AI DEBCAD nº 51.038.428-5 (impugnação de fls. 1561-1580)***

*Expõe que as autuações em referência devem ser revistas, com base nas seguintes alegações:*

#### ***a) Ilegalidade da desconsideração dos contratos com pessoas jurídicas***

*Relata quanto as dificuldades de contratação de mão de obra especializada para atender a demanda do mercado de Tecnologia de Informação (TI); que contrata empregados para atender sua demanda freqüente e que busca profissionais autônomos ou empresas no mercado para atender à demanda especializada, mas que não se trata de contratação de “mão de obra terceirizada”, mas sim de “serviços especializados”.*

*Alega que em face do ordenamento jurídico, cabe ao Poder Judiciário, exclusivamente, a desconsideração do negócio jurídico simulado (arts. 168 do Código Civil).*

*Além desse dispositivo, cita o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que estabeleceu que os serviços de caráter personalíssimo, prestados por sociedades nos estritos ditames legais, não podem ser descaracterizados para fins previdenciários e tributários.*

*Que a exegese do dispositivo legal em comento implica nas seguintes considerações: (i) validade da opção pela constituição de uma pessoa mesmo quando os serviços a serem prestados tenham caráter pessoal; (ii) a desconsideração é matéria exclusiva afeta ao Poder Judiciário, nos termos do art. 50 do Código Civil de 2002 (reserva de jurisdição).*

*Aduz que as empresas dos prestadores de serviços, ora desconsideradas para efeitos tributários, foram devidamente constituídas, obedecendo todos os trâmites legais.*

*Que não houve regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, a fim de justificar a competência do Auditor Fiscal.*

*Cita que a Constituição Federal está alicerçada no princípio da Livre Iniciativa, noticiando a existência de projeto de lei objetivando tratar da regularização da “cadeia produtiva do setor de T.I” (Projeto de Lei nº 4.330, de 2004).*

*b) Da Imprestabilidade do conjunto probatório*

*Contesta a premissa da fiscalização para o lançamento, de suposta terceirização ilícita de “atividade fim”, o que, por si só, não é considerado ilegal.*

*Contesta o procedimento de amostragem adotado pela fiscalização, que analisou alguns casos, sem o necessário aprofundamento, e, a partir disso, caracterizou como empregados da CAST todas as pessoas jurídicas que lhe prestaram serviços no período auditado.*

*Não há que se falar em irregularidade na contratação entre pessoas jurídicas do mesmo ramo. Cita como exemplo os contratos firmado entre a CAST e a Microsoft e também entre a CAST e IBM, sendo as Microsoft e IBM empresas mundialmente famosas, que tem o mesmo objeto da CAST. Questiona se a fiscalização, diante dessas contratações, pode insistir que a CAST burlou a legislação ao contratar referidas empresas para fugir das suas obrigações previdenciárias, negociando com elas sua atividade fim.*

*Com relação as reclamações trabalhistas em que houve o reconhecimento de relação de emprego, diz que eventuais decisões judiciais em casos concretos não podem determinar a natureza da relação contratual havida entre a impugnante e todos os seus prestadores de serviços. Além disso, há decisões na Justiça do Trabalho que infirmam a tese de existência de relação de emprego, citando as reclamações de José Luis Tadeu Paganini (processo nº 01199201000302001 – TRT 2ª Região) e de Áureo Augusto Freitas (Processo nº 01967-36-2011.5.10.0020), sendo que com relação a esse último, o Auditor Fiscal utilizou de exemplo constante nos documentos probatórios, de empresa devidamente contratada, que, como se infere da decisão judicial, não possui qualquer vínculo empregatício com a CAST, fato reconhecido em devido processo legal na Justiça Trabalhista. Defende que tal exemplo contamina todo o Auto de Infração, pois o Auditor-Fiscal não pode pretender reconhecer vínculo trabalhista, sem qualquer verificação pormenorizada, se o juízo trabalhista, competente para tal, reconheceu em sentença a inexistência do vínculo.*

*Argumenta, ainda, que se fossem consideradas tais condenações, certamente já ocorreu o recolhimento das verbas previdenciárias*

*e outros reflexos, e ao pretender cobrar novamente a exação, incorreria a autoridade lançadora no fenômeno do bis in idem.*

*No que respeita a empresa Rocha e Duarte, cujos sócios são os mesmos da impugnante, a presunção lançada pela autoridade fiscal sequer se sustenta pelos seus próprios termos, porque se a empresa contrata seus próprios sócios para desempenhar as mesmas atribuições realizadas na empresa impugnante, não há que se falar de redução da carga tributária, mas ao contrário, porque já houve o recolhimento na CAST da contribuição sobre o pro labore, importando em aumento da carga tributária, considerando-se os recolhimentos dos tributos incidentes sobre a prestação de serviços.*

*O fato de alguns sócios das empresas contratadas serem funcionários da impugnante não impede a prestação do serviços por meio de pessoa jurídica, especialmente quando os serviços tem natureza eminentemente intelectual. Que há a subordinação em relação ao regime de relação de emprego, o que não desfigura a outra relação na condição de sócio da pessoa jurídica contratada pela impugnante, ainda que se revele o caráter de personalidade na execução dos serviços, conforme autoriza o art. 129 da Lei nº 11.196/2005.*

*Com relação ao local de trabalho, aduz que a localidade da prestação de serviços não está relacionada à subordinação, e que exemplo disso são os contratos de alocação de mão de obra, quando a CAST aloca seus profissionais nos estabelecimentos de cliente, que, no entanto, continuam com o vínculo de subordinação com a impugnante.*

*No que tange ao fato dos contratos possuírem características idênticas, diz que os contratos “modelos” e de “adesão” são utilizados amplamente pelas empresas, defendendo que essa modalidade de contratação é legal, inclusive prevista nos arts. 423 e 424 do CCB.*

*Cita que tais contratos muitas vezes são registrados em cartório e o fato de utilizar um modelo não significa burla a legislação trabalhista e tributária.*

*Defende que a fiscalização não pode se ater a mera amostragem, devendo analisar juridicamente todos os fatos apontados. Que no âmbito do Ministério do Trabalho e Emprego, competente para identificar as relações de trabalho, o Precedente Administrativo nº 56 do MTE, ao normatizar a ação de seus Auditores Fiscais, ordena que essa verificação deve se dar sob todos os aspectos e fatos.*

*Assevera que dois absurdos invalidam o AI, primeiramente, não restou demonstrado no procedimento fiscal que havia subordinação no serviço terceirizado, não sendo possível configurar a relação de emprego, e, em segundo lugar, o lançamento se utilizou de amostragem para presumir que todas as diversas contratações foram ilegais.*

*Discorre quanto a necessidade de avaliação individualizada de cada caso, com a respectiva demonstração e prova.*

*Afirma que o Auditor Fiscal não constatou que as empresas citadas na Fiscalização foram constituídas com erro, dolo ou coação. Assim, como não há qualquer declaração nesse sentido, concluiu-se que todas as empresas investigadas foram constituídas de forma regular, sem qualquer vício de consentimento, firmando, por consequência, negócios jurídicos perfeitos.*

*Que no caso em concreto não há que se falar em terceirização ilícita de “atividade-fim” ou em relação de emprego no caso concreto, pois a impugnante utilizou-se de empresas constituídas regularmente e que já praticaram suas obrigações previdenciárias.*

*Em homenagem ao princípio da eventualidade, aponta outro absurdo ocorrido pela fiscalização. Destaca, do anexo III do Auto de Infração (Totalização Pagamentos Efetuados) elementos que comprovam que não houve análise real dos fatos colhidos na ação fiscal. Diz que os exemplos demonstram a variação de mais de 80% do valor do pagamento entre um período e outro, questionando por que existiriam pagamentos tão diferentes para uma suposta mesma pessoa, se realmente se trata de pagamento de salário disfarçado.*

*Acrescenta que a atividade fiscal é ato vinculado e que como a Autuação foi procedida com base em Enunciado do TST, restou ferido o princípio da legalidade, porquanto a referida Súmula não criou norma, mas trouxe um instrumento para facilitar a análise de casos de terceirização ilícita por parte da Justiça Trabalhista.*

*Destarte, diz que no caso em concreto esse elemento não tem grande valia, porque os “terceirizados” são todos profissionais autônomos ou vinculados à outras empresas, altamente especializados, e nunca estiveram vinculados à impugnante mediante a presença simultânea de todos os pressupostos da relação de emprego.*

*Requer, ao final, o provimento da impugnação e a anulação do Auto de Infração. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos pelo direito, especialmente a documental.*

## **2. AI DEBCAD nº 51.038.427-7 (impugnação de fls. 1150-1153)**

*No que tange à divergência da alíquota de RAT, ajustada pelo FAP, argumenta que, inconformada com o percentual alcançado, apresentou competente Contestação Administrativa, fulcro no art. 202-B do Decreto nº 3.048, de 1999, alterado pelo Decreto nº 7.126, de 03 de agosto de 2010, e, nos termos do §3º do mesmo artigo, foi atribuído efeito suspensivo a esse processo. Assim, a alíquota a maior pretendida pela fiscalização não pode ser aplicada até a decisão final do processo administrativo.*

*Justifica, nesses termos, que aplicou o FAP até fevereiro de 2010, porque o Decreto nº 7.126/2010 entrou em vigor em março, e o contribuinte optou por aguardar o processo administrativo se findar para aplicar eventual nova alíquota.*

*Requer, ao final, o provimento da impugnação e a anulação do Auto de Infração. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos pelo direito, especialmente a documental.*

### **3. AUTOS DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA**

*AI DEBCAD nº 51.038.434-0 (impugnação de fls. 1181-1200).*

*AI DEBCAD nº 51.038.433-1 (impugnação de fls. 1257-1276).*

*AI DEBCAD nº 51.038.132-3 (impugnação de fls. 1333-1352).*

*AI DEBCAD nº 51.038.431-5 (impugnação de fls. 1409-1428).*

*Nas impugnações aos Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória, acima relacionados, o contribuinte apresenta as mesmas razões pertinentes ao descumprimento da obrigação tributária principal, transcritas no item 1, aduzindo que prevalecendo a decisão de anulação do principal, as obrigações acessórias não mais subsistirão.”*

Conforme já exposto, a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação. O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*

*CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.*

*É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, nos termos do art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e alterações posteriores.*

*COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL PARA ENQUADRAR O SEGURADO COMO EMPREGADO.*

*Constatado pela fiscalização que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.*

*TRABALHO INTELECTUAL. RELAÇÃO DE EMPREGO.*

*O trabalho intelectual não é incompatível com a relação de emprego, se enquadrando como típico empregado o prestador de serviços intelectuais, que, mesmo tendo relativo controle do seu trabalho ou com conhecimento para prestá-lo de modo auto suficiente, esteja inserido na cadeia produtiva de seu tomador.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*

*PROVAS. JUNTADA POSTERIOR.*

*O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 13/01/2015, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 1.680, apresentou o recurso voluntário de fls. 1.684/1.712 em 12/02/2015.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

## **PRELIMINARES**

**Desconsideração da personalidade jurídica como prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário e inexistência da Lei Ordinária exigida pelo art. 116, parágrafo único, do CTN**

A RECORRENTE afirma que a autoridade fiscal seria incompetente para reconhecer eventual relação de emprego entre ela e os sócios das pessoas jurídicas por ela contratadas.

Acerca da argumentação da RECORRENTE, de que somente o Poder Judiciário pode desconsiderar a personalidade jurídica, é preciso esclarecer que, no caso, não houve tal desconsideração, mas sim uma análise da situação fática envolvendo a relação empregatícia entre a RECORRENTE e os profissionais sócios das empresas contratadas para prestar serviços.

Conforme adiante demonstrado, por preencher os requisitos da relação de emprego, a autoridade fiscal exerceu a sua prerrogativa de afastar a eficácia do contrato dissimulado de prestação de serviços e enquadrar os profissionais (sócios das pessoas jurídicas) como segurados empregados. Como consequência lógica da caracterização da relação de emprego, houve a exigência das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

Portanto, ao contrário do que defende a RECORRENTE, não houve a desconsideração de qualquer pessoa jurídica envolvida, mas sim a constatação de uma relação empregatícia envolvendo a RECORRENTE e o sócio/titular de pessoa jurídica por ela contratada. Sendo assim, não houve invasão de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Ademais, não há que se falar em regulamentação do art. 116 do CTN para que a autoridade lançadora efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. É que a permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN, abaixo transcritos:

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

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



(...)

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

A autoridade fiscal apresentou no Relatório Fiscal diversos argumentos que convergem para a constatação de que houve a contratação de pessoas físicas por interposta empresa e demonstrou a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego. Assim, constatou a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica.

Portanto, não merece prosperar a alegação de nulidade apresentada pela RECORRENTE, pois perfeitamente possível a realização de lançamento de atos dissimulados, com base no art. 116 c/c o art. 149, VII, do CTN.

### **Lançamento por amostragem.**

A RECORRENTE alega que o lançamento não deveria prevalecer pois realizado “por amostragem” em relação ao universo de contrato de prestação de serviços firmados pela RECORRENTE. Argumenta, em sua defesa, que não foram analisados todos os contratos e que, portanto, não merecia prosperar o lançamento com base em presunção.

No entanto, a despeito das alegações da RECORRENTE, não entendo que o lançamento foi realizado por amostragem. É que, apesar da RECORRENTE não ter apresentado todos os contratos solicitados, a autoridade fiscal analisou, mediante outras documentações e informações obtidas nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil, as características dos pagamentos e os detalhes sobre as empresas contratadas pela RECORRENTE.

Mediante a análise da contabilidade da RECORRENTE, por exemplo, constatou a totalidade dos pagamentos efetuados às empresas contratadas e os dados destas. Munida de tais dados, a autoridade fiscal realizou pesquisa sobre as empresas nos sistemas da Receita Federal e, a partir do cruzamento de diversas informações (como DIRFs, GFIPs, quantidade de empregados, sócios com vínculo empregatício com a RECORRENTE, notas fiscais, etc.), concluiu pela existência de relação de emprego entre os denominados “fornecedores” e a RECORRENTE.

Peguemos o caso da empresa denominada A.S.A CONSULTORIA EM INFORMATICA LTDA – ME (CNPJ 08.464.221/0001-22), por exemplo. Não consta nos autos contrato social nem notas fiscais que a RECORRENTE tenha apresentado em relação a tal pessoa jurídica. No entanto, em pesquisa nos sistemas cadastrais, a autoridade fiscal constatou que a sócia da referida empresa é (Adriana Rodrigues Carneiro) é pessoa que detinha vínculo empregatício com a RECORRENTE durante o período fiscalizado. Igual pesquisa fez em relação às demais empresas e concluiu que os sócios/titulares de grande parte delas (em torno de 70) tinham alguma relação empregatícia com a RECORRENTE durante o período fiscalizado. Assim, elaborou a planilha de fls. 94/95 para demonstrar tal constatação.

Também em pesquisa nos sistemas, a autoridade fiscal constatou que boa parte das empresas apenas declaravam em GFIP a movimentação referente aos rendimentos

auferidos em decorrência do contrato com a RECORRENTE. Ou seja, não havia outras fontes de renda de tais empresas (fls. 96/115)

Ademais, em consulta aos DIRFs, grande maioria das empresas possuem apenas a RECORRENTE como fonte pagadora (fls. 534/761).

Todas essas informações foram extraídas de outras fontes, e não unicamente do contrato de prestação de serviços.

Conforme jurisprudência do CARF, a suposta amostragem apontada pela RECORRENTE não enseja nulidade do lançamento quando a autoridade fiscal apresenta as situações que seriam suficientes à conclusão de ocorrência dos fatos geradores:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. FALTA DE JUNTADA PELO FISCO DE PROVA. APRESENTAÇÃO DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS POR AMOSTRAGEM. AUSÊNCIA DE NULIDADE*

*Não deve ser aceita como causa de nulidade a alegação de que o fisco descreveu em seu relato apenas por amostragem as situações que seriam suficientes à conclusão de ocorrência dos fatos geradores, principalmente quando deixa claro a autoridade fiscal que os contratos apresentavam um padrão.*

*(...)*

*(Acórdão nº 9202004.641; 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais; julgado em 23/11/2016)*

Portanto, entendo que não há que se falar em amostragem no presente caso em que a fiscalização elaborou prova robusta de que sócios das PJs contratadas agiam conforme o *modus operandi* da RECORRENTE.

## **MÉRITO**

### **Dos fatos constatados pela fiscalização**

Conforme relatado, a partir do exame da contabilidade da empresa, precisamente na conta CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS, CÓD. 41101001, do grupo Despesa, e na conta FORNECEDORES NACIONAIS, CÓD. 21201001 do grupo Passivo, a fiscalização verificou a contratação de diversas empresas prestadoras de serviços por parte da RECORRENTE no período fiscalizado.

Posteriormente, quando da análise da documentação apresentada pela RECORRENTE (Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviço e respectivos contratos de prestação de serviço firmados com essas empresas), a autoridade fiscal constatou a utilização de pessoas jurídicas interpostas visando a contratação e utilização de mão de obra de segurados

empregados pessoas físicas, em caráter não eventual, mediante contraprestação e em regime de subordinação. Houve ainda remuneração, no mesmo período, a contribuinte individual da empresa por intermédio de pessoa jurídica interposta.

No Relatório Fiscal (fls. 36/62), consta que a fiscalização verificou a contratação, pela RECORRENTE, nos moldes acima descritos, de 169 (cento e sessenta e nove) prestadores de serviço, conforme listagem constante no Anexo I do relatório (fls. 63/65), ao passo que a RECORRENTE apresentou Contratos de Prestação de Serviço firmados com 81 (oitenta e uma) das empresas identificadas.

Assim, a fiscalização realizou o levantamento individual das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas, por entender que houve a caracterização do contrato de trabalho entre os sócios/titulares das empresas (relação às fls. 66/67 – Anexo II do Relatório Fiscal), os quais teriam sido contratados mediante contrato de prestação de serviços firmados através de PJs. A totalização dos pagamentos efetuados foi discriminada por lançamento constante da contabilidade da RECORRENTE em nome de cada empresa contratada (Anexos III e IV do Relatório – fls. 68/92)

A RECORRENTE se defende sob o argumento, em síntese, de que as empresas contratadas foram devidamente constituídas nos termos da lei e que não poderia prevalecer o lançamento realizado com base em amostragem. Ademais, levanta diversas razões pelas quais entende ser imprestável o conjunto probatório utilizado fiscalização. Com isso, alega que a autoridade lançadora não cumpriu o seu ônus de provar suas alegações.

Afirma, também, que os serviços de caráter personalíssimo, prestados por sociedades nos estritos ditames legais, não podem ser descaracterizados para fins previdenciários e tributários, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Ademais, sustenta a RECORRENTE que a fiscalização não tem competência para declarar a relação empregatícia, pois somente a Poder Judiciário pode fazê-lo. Neste ponto, apresenta decisões favoráveis da justiça do trabalho em que foram rejeitados os vínculos empregatícios pleiteados pelos reclamantes em face da RECORRENTE, de modo que, no seu entendimento, os profissionais não podem ser considerados seus empregados.

### **Da prerrogativa do auditor fiscal de desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.**

Sobre o tema, necessário esclarecer que, para o direito, o que vale não é a nomenclatura dada ao negócio jurídico, ou até mesmo a formalidade que o reveste. O que importa mesmo é a situação fática que envolve a realidade de determinado negócio jurídico, ou seja, a sua finalidade.

Sendo assim, ao verificar que a contratação de pessoa jurídica possui, na realidade, as características de uma relação empregatícia, a autoridade fiscal possui a prerrogativa de afastar a eficácia do contrato de prestação de serviços e enquadrar os profissionais (sócios das pessoas jurídicas e titulares das firmas individuais) como segurados empregados. Tal possibilidade decorre da competência atribuída ao fiscal para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social. Neste sentido, transcrevo o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS/99):

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

*(...)*

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

O art. 9º, I, do RPS/99 (cuja matriz legal é o art. 12, I, da Lei nº 8.212/91) possui, em sua alínea “a” a seguinte redação:

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

*I - como empregado:*

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

A possibilidade da autoridade lançadora poder desconsiderar determinado negócio jurídico dissimulado, ante a constatação da ocorrência da relação empregatícia, decorre do princípio da primazia da realidade, que consiste em atribuir maior relevância a realização dos fatos do que os contratos formais.

Ao verificar a ocorrência da relação empregatícia, é dever da autoridade fiscal exigir as contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração paga a segurado empregado, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o parágrafo único do art. 142 do CTN:

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

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

Portanto, não merece prosperar o argumento da RECORRENTE de que somente o Poder Judiciário teria competência para declarar a relação empregatícia, pois, como visto, a autoridade fiscal tem autonomia para desconsiderar atos dissimulados com a finalidade de enquadrar o trabalhador como segurado empregado para fins de exigência das contribuições devidas. Reitere-se que, quando for constatada tal caracterização da relação de emprego, a autoridade fiscal tem o dever de exigir os créditos previdenciários.

Neste sentido, válido citar julgado recente da CSRF:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. FALTA DE JUNTADA PELO FISCO DE PROVA. APRESENTAÇÃO DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS POR AMOSTRAGEM. AUSÊNCIA DE NULIDADE**

*Não deve ser aceita como causa de nulidade a alegação de que o fisco descreveu em seu relato apenas por amostragem as situações que seriam suficientes à conclusão de ocorrência dos fatos geradores, principalmente quando deixa claro a autoridade fiscal que os contratos apresentavam um padrão.*

**CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.**

*O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.*

(...)

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS RECOLHIDA POR PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. POSSIBILIDADE.**

*As contribuições previdenciárias paga pelas pessoas jurídicas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração.*

*(Acórdão nº 9202-004.641; 2ª Turma da CSRF; Sessão de 23/11/2016)*

Também pelos motivos acima entendo que a improcedência de eventual reclamação trabalhista interposta em face da RECORRENTE não tem o condão de afastar o vínculo constatado pela autoridade fiscal para efeitos previdenciários, pois aqui o objeto é uma relação da RECORRENTE com a UNIÃO, regida por normas de direito público, que não podem ser modificadas, afastadas ou alteradas pela vontade das partes.

**Caracterização de contrato de trabalho. Lançamento das contribuições previdenciárias sobre remuneração paga a segurado empregado. DEBCADs 51.038.428-5 (patronal), 51.038.430-7 (terceiros) e 51.038.429-3 (segurados).**

Sobre as características da relação de emprego, o art. 3º da CLT dispõe o seguinte:

*Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

De acordo com os ensinamentos de Alice Monteiro de Barros (Curso de Direito do Trabalho, 8. Ed, São Paulo: LTr, 2012, p. 185), o contrato de trabalho é o acordo expresso ou tácito por meio do qual o empregado se compromete a executar, pessoalmente, em favor do empregador um serviço de natureza não eventual, mediante salário e subordinação jurídica. A mesma autora afirma que a nota típica dos contratos de trabalho é a subordinação jurídica, pois é ele que irá distinguir este tipo de contrato dos demais que lhe são afins.

Nas palavras de Maurício Godinho Delgado (Curso de Direito do Trabalho, 11. ed. São Paulo: LTr, 2012, p. 295/296), o elemento “subordinação” interpreta-se sob a ótica essencialmente objetiva, devendo considerar que “*a intenção da lei é se referir à ideia de subordinação quando utiliza o verbete dependência na definição celetista de empregado. Para o consistente operador jurídico onde a CLT escreve ... sob a dependência deste deve-se interpretar ‘mediante subordinação’*”.

Assim, com base na legislação, foram estabelecidos quatro requisitos para a constatação da relação de emprego, os quais devem necessariamente estar presentes nos contratos: não eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação.

Presentes esses quatro requisitos, tem-se a existência de uma relação empregatícia com todos os direitos e deveres dela decorrentes.

No presente caso, consta no Relatório Fiscal (fls. 36/62) os diversos motivos que ensejaram o lançamento do crédito tributário objeto do presente processo, os quais reproduzo abaixo:

*“22. Os serviços contratados junto a tais empresas possuem relação inequívoca com o objeto social da contratante CAST INFORMATICA, evidenciando a utilização de mão de obra especializada, através das empresas prestadoras interpostas, para execução de serviços diretamente associados à sua atividade-fim.*

(...)

*24. As atividades contratadas junto às empresas prestadoras de serviço, de acordo com as cláusulas contratuais pactuadas, envolvem em seu escopo geral o fornecimento de serviços na área de informática, todos fazendo parte do próprio objeto social da contratante. (...) A identificação das empresas prestadoras de serviço com o respectivo objeto contratado encontra-se no Anexo V deste relatório. [fl. 93]*

(...)

*27. O caráter proibitivo desse tipo de terceirização de serviços [da atividade-fim] já foi reconhecido pelo Tribunal Superior do Trabalho-TST, conforme itens I e III da Súmula (sic) n. 331, que preceituam:*

(...)

29. Apesar de indicar nos contratos firmados a inexistência de vínculo empregatício com a contratante em função dos serviços prestados pelas contratadas, a contratante CAST exige expressamente que as contratadas, **na pessoa de seus sócios** (cláusula 1), prestem o serviço de maneira a observar suas normas procedimentais de atuação. A determinação do local de trabalho também é de exclusiva determinação da CAST (cláusula 2), com reembolso de gastos eventuais havidos hospedagem, locomoção e alimentação. [contratos às fls. 177/533]

30. Os pagamentos, de acordo com o estipulado na cláusula 9 dos Contratos, deveriam ser efetuados na forma de depósito bancário na conta corrente dos próprios sócios pessoas físicas prestadores do serviço.

31. O condicionamento da atuação das supostas empresas com a imposição de cláusulas que evidenciam tanto a subordinação hierárquica dos prestadores de serviço quanto sua dependência econômica e técnica evidencia a existência de características inerentes a uma relação de emprego. Destarte, resta claro que os prestadores de serviço contratados não poderiam trabalhar de acordo com suas preferências ou sua vontade, nem seguir seus métodos próprios de trabalho, mas sim acatar a orientação técnica exclusiva do empregador, devendo seguir seus padrões, normas, prazos e demais exigências.

(...)

33. Soma-se a isso a constatação de que os sócios das empresas contratadas possuíam vínculo como empregados da empresa CAST no período de 01/2010 a 12/2010, alguns com demissão no decorrer do ano, nos setores de Gerência, Coordenação e Diretoria da empresa, numa clara prática de burla aos encargos trabalhistas e previdenciários. As informações constantes do Anexo VI deste relatório demonstram o afirmado. [fls. 94/95.] Pode-se verificar inclusive, neste Anexo, que o próprio presidente da CAST INFORMATICA S/A, sr. José Calazans da Rocha, foi remunerado mediante a contratação de sua pessoa jurídica, ROCHA E DUARTE CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA – EPP, CNPJ 07.311.738/0001-19.

(...)

37. (...) Todas as empresas contratadas apresentaram GFIP somente nos meses em que houve faturamento advindo do contrato de prestação de serviço firmado com a CAST, tendo como único segurado informado o próprio sócio; houve ainda apresentação de GFIP SEM MOVIMENTO por algumas empresas no período de contratação com a CAST. O Anexo VII do Relatório Fiscal contém as informações aqui citadas, mensalmente, por empresa contratada. [fls. 96/115]

(...)

39. O comportamento errático das supostas pessoas jurídicas prestadores de serviço quanto ao cumprimento da legislação

*tributária federal também pôde ser constatado pelas consultas efetuadas pela fiscalização em Declarações do Imposto Retido na Fonte-DIRF. Quando houve a informação, a empresa CAST INFORMATICA SA figura como principal fonte pagadora para as empresas prestadoras de serviço no período fiscalizado. Somente de maneira pontual, porém com valores menores em comparação ao obtido junto à CAST, verificou-se receita declarada advinda outra fonte pagadora. Telas de consulta à DIRF que embasam essa afirmação seguem anexas a este Relatório Fiscal, em formato digital. [fls. 534/761]*

(...)

*42. Outro ponto a ser destacado é a utilização de endereços iguais como domicílio tributário pelas das empresas prestadoras de serviço, conforme pesquisa efetuada nos dados cadastrais das mesmas junto à RFB. O Anexo VII deste Relatório Fiscal demonstra a coincidência de endereço das prestadoras de serviço, sendo que em alguns casos mais de 20 (vinte) empresas estão localizadas na mesma sala comercial. [fls. 116 – Anexo VIII]*

*43. Cabe registrar, ainda, o reconhecimento por parte da Justiça do Trabalho das práticas fraudulentas adotadas pela CAST para a contratação e remuneração de empregados, conforme decisões exaradas nos exemplos abaixo: [cita dois acórdãos]*

*44. Por fim, houve o reconhecimento, por parte da própria empresa, da existência de contratações irregulares de seus empregados, haja vista a lavratura, em 20/05/2010, do Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta n. 30/2010 junto ao Ministério Público do Trabalho -MPDFT – 10a. Região (cópia em anexo) [fls. 1.027/1.032] em que a CAST INFORMATICA S/A, em sua cláusula 1a., se compromete a “abster-se de contratar trabalhadores por interposta pessoa, física ou jurídica, inclusive cooperativas, para execução de serviços ligados à sua atividade-fim”.*

No caso concreto, entendo que um dos indícios da não eventualidade na prestação de serviços ficou evidenciada pela emissão de notas fiscais em sequência numérica, até em ordem cronológica em alguns casos. Consta no Anexo III do Relatório Fiscal (fls. 68/91) o histórico de notas fiscais relativos aos serviços prestados pelas PJs contratadas pela RECORRENTE e que serviram de base para a apuração do crédito tributário, ordenadas por data de lançamento contábil.

Analisando tal documento, percebe-se uma sequência no número das notas emitidas por cada empresa contratada, o que denota o fato de que a empresa apenas emite nota em relação aos serviços contratados pela RECORRENTE.

Cito alguns exemplos:

- NCN TECNOLOGIA: 07 notas emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 01 a 07);



- ZEFERINO E CASADO CONSULTORES: 20 notas emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 92 a 115, exceto as de nºs 96, 97, 112 e 113);
- KELVE RAFAEL ALVES INFORMATICA: 11 notas emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 14 a 27, exceto as de nºs 15, 17 e 26);
- DTPS INFORMATICA LTDA: 11 notas em emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 102 a 115, exceto as de nºs 104, 105 e 114);
- JV DESENVOLVIMENTO: 06 notas emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 41 a 48, exceto as de nºs 43 e 46);
- PANSERA SOLUCOES EM TECNOLOGIA: 11 notas emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 90 a 102, exceto as de nºs 92 e 100);
- WEB CASTRO INFORMATICA: 11 notas emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 104 a 117, exceto as de nºs 105, 111 e 115);
- INSIGNIA CONSULTORIA EM INFORMATICA: 09 notas emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 57 a 66, exceto a de nº 59);
- SORAYA ARAUJO INFORMATICA LTDA: 12 notas emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 103 a 118, exceto as de nºs 104, 106 e 115);
- CLN INFORMATICA LTDA: 11 notas emitidas em relação a serviços prestados à RECORRENTE (numeração de 131 a 144, exceto as de nºs 133, 141, 142);

A relação da sequência numérica das notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços ao longo do período fiscalizado é uma clara evidência da não eventualidade do serviço prestado pelas PJs contratadas.

Ademais, mediante informações obtidas junto ao banco de dados da Receita Federal, a fiscalização analisou as Declarações do Imposto Retido na Fonte-DIRF em relação às empresas contratadas (fls. 534/761). Nos casos em que houve a apresentação da referida DIRF, é possível constatar que boa parte das empresas contratadas possuem apenas a RECORRENTE como fonte pagadora. A autoridade fiscal pontua que *“a empresa CAST INFORMATICA SA figura como principal fonte pagadora para as empresas prestadoras de serviço no período fiscalizado. Somente de maneira pontual, porém com valores menores em comparação ao obtido junto à CAST, verificou-se receita declarada advinda outra fonte pagadora”*.

Da leitura do Relatório Fiscal, percebe-se que o requisito da personalidade se encontra presente em todos os contratos de prestação de serviços analisados, na medida em que tais empresas foram contratadas visando o seu sócio identificado em cada contrato. Esta situação fica evidente através da cláusula 1 de todos os contratos, em que a RECORRENTE exige expressamente que as contratadas, na pessoa de seus sócios, prestem o serviço, devendo estes apresentarem-se “*em nome da CONTRATANTE junto ao CLIENTE, observando as normas procedimentais da CONTRATANTE*”. Ou seja, os referidos contratos de prestação de serviço buscavam a atuação do sócio e não da empresa contratada.

Ademais, nos termos da cláusula 9 dos Contratos, os pagamentos deveriam ser efetuados na forma de depósito bancário na conta corrente dos próprios sócios das empresas prestadoras de serviço.

No Anexo VI do Relatório Fiscal (fls. 96/115) consta relação de todas as GFIPs mensalmente enviadas pelas empresas contratadas no período fiscalizado. Excetuando algumas PJs que apresentaram GFIP sem movimento, todas as GFIPs apresentadas tiveram como único segurado informado o próprio sócio. A ausência de empregados nas empresas prestadoras de serviços é mais um indício que converge para a personalidade entre o seu sócio e a RECORRENTE.

A onerosidade se revela ante o pagamento acertado da remuneração prevista nos contratos. Ou seja, a prestação do serviço não se deu de forma gratuita. Conforme já exposto, na cláusula 9 dos Contratos (fls. 177/533) há previsão de que os pagamentos deveriam ser efetuados na forma de depósito bancário na conta corrente dos próprios sócios pessoas físicas prestadores do serviço.

Ao tratar de conceito e caracterização da subordinação na relação empregatícia, Maurício Godinho Delgado leciona o seguinte (Curso de Direito do Trabalho, 11. ed. São Paulo: LTr, 2012, p. 295):

*“A subordinação corresponde ao polo antitético e combinado do poder de direção existente no contexto da relação de emprego. Consiste, assim, na situação jurídica derivada do contrato de trabalho, pela qual o empregado compromete-se a acolher o poder de direção empresarial no modo de realização de sua prestação de serviços. Traduz-se, em suma, na ‘situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará’*

*Como se percebe, no Direito do Trabalho a subordinação é encarada sob o prisma objetivo: ela atua sobre o modo de realização da prestação e não sobre a pessoa do trabalhador.”*

Ora, de acordo com as lições acima, a subordinação fica evidenciada quando o modo de realizar a prestação dos serviços não decorre da autonomia da vontade do empregado, mas sim da orientação proveniente do empregador, que detém o poder de direção sobre a atividade que o empregado desempenhará.

No caso, a subordinação, no meu entendimento, pode ser verificada por diversos fatores. Há subordinação na medida em que os contratos fazem previsão de que: (i) o

sócio da contratada deve observar as normas procedimentais da RECORRENTE no desenvolver dos trabalhos; (ii) os serviços serão prestados nos escritórios da RECORRENTE ou em local que esta designar; (iii) há previsão de multa por falta injustificada da contratada nos locais da prestação de serviço (1/30 do valor do contrato por dia não trabalhado); (iv) desconto proporcional do valor pactuado quando da não prestação dos serviços nos dias designados pela RECORRENTE, etc. Colaciona abaixo os trechos extraídos do contrato de prestação de serviços:

*“A CONTRATADA, na pessoa de seu sócio (a) acima identificado (a), deverá apresentar-se em nome da CONTRATANTE junto ao CLIENTE, observando as normas procedimentais da CONTRATANTE no que tange aos relatórios e procedimentos diversos, determinações técnicas e comerciais.”*

*“Os serviços objeto deste contrato, a critério da CONTRATANTE e mediante acordo prévio com a CONTRATADA, poderão ser prestados em qualquer dos escritórios da CONTRATANTE, ou em local que a mesma designar.”*

*“Pela inexecução das obrigações da CONTRATADA, principalmente pela falta injustificada de seus profissionais nos locais de prestação de serviço, arcará esta com multa de 1/30 por dia não trabalhado sobre o valor do presente pacto.”*

*“O valor ora avençado está condicionado à prestação de serviços nos dias designados pela CONTRATANTE. A ausência da CONTRATADA ao serviço acarretará o respectivo desconto, proporcionalmente ao valor mensal, relativos aos dias sem a prestação dos serviços.”*

A RECORRENTE, como forma de prestar sua atividade-fim, disponibiliza, aos seus clientes, os sócios das pessoas jurídicas contratadas a fim de que esses prestem os serviços de análise e/ou programação para o desenvolvimento/manutenção/suporte de softwares/sistemas computadorizados, ao cliente indicado pela RECORRENTE, ou até para a ela própria.

Ou seja, a RECORRENTE determina o local de trabalho, quem deve ir prestar o serviço, o dever do prestador dos serviços de se identificar em nome da RECORRENTE e de observar as normas procedimentais por ela adotadas. Diante de tais constatações, entendo que a RECORRENTE não buscou contratar os serviços de uma empresa, mas sim os serviços de verdadeiro empregado, ante a pessoalidade, subordinação e não eventualidade manifestas na operação. Os sócios das PJs contratadas agiam conforme o *modus operandi* da RECORRENTE.

Outro aspecto relevante levantado pela fiscalização é o de que *“todas as empresas contratadas apresentaram GFIP somente nos meses em que houve faturamento advindo do contrato de prestação de serviço firmado com a CAST”* (fls. 96/115), o que atesta a dependência econômica da PJ contratada em relação à RECORRENTE.

Não menos importante é o fato de que alguns sócios das PJs contratadas eram empregados da RECORRENTE à época da vigência dos contratos. A fiscalização elaborou

planilha de fls. 94/95 (anexo VI do Relatório Fiscal) a fim de demonstrar os sócios das PJs que possuíam vínculo empregatício com a RECORRENTE no período fiscalizado (mais de 70).

A RECORRENTE afirma não enxergar problemas no fato de um empregado seu lhe prestar serviço paralelo através da pessoa jurídica dele. No entanto, não vejo como distinguir o momento em que ele está atuando como empregado, daquele em que ele está atuando como prestador de serviço. Ora, é evidente que alguém que possua vínculo empregatício com a empresa irá sempre agir com subordinação perante a direção. Assim, entendo que é impossível realizar esta pretensão da RECORRENTE.

Portanto, entendo haver evidente subordinação entre os sócios das prestadoras de serviço e a RECORRENTE, pois, pelo conjunto probatório apresentado, fica nítido que a RECORRENTE detém o poder de direção sobre o modo de realização da atividade desempenhada pelo contratado.

Por tudo exposto, entendo que, ao contrário do que defende a RECORRENTE, a autoridade lançadora demonstrou e fundamentou as suas razões para caracterizar a relação de emprego existente com os sócios/titulares das empresas contratadas, devendo ser mantido o lançamento das Contribuições previdenciárias a cargo da empresa (parte patronal e SAT/RAT), das Contribuições devidas a Terceiros e das Contribuições dos segurados (empregados), objetos dos DEBCADs 51.038.428-5, 51.038.430-7 e 51.038.429-3, respectivamente.

No que diz respeito às contribuições de segurados (empregados – DEBCAD 51.038.429-3), importante analisar a questão do possível recolhimento efetuado pela pessoa jurídica interposta, conforme adiante detalhado.

**DEBCAD 51.038.429-3. Contribuições de segurados (empregados). Da correta apuração do tributo. Do *Bis in idem* alegado em relação às contribuições (patronal e segurados) comprovadamente recolhidas**

Conforme Discriminativo do débito de fls. 21/23, a autoridade lançadora apurou o crédito de contribuições a cargo dos segurados pela aplicação da alíquota de 8% sobre a totalidade do salário-contribuição mensalmente pago às pessoas jurídicas interpostas. Contudo, não verifiquei nenhuma análise acerca da aplicação da tabela de contribuição para o empregado (relação das alíquotas por faixa de remuneração) nem da observância ao teto da contribuição devida por cada segurado.

Ora, conforme as planilhas elaboradas pela própria fiscalização (Anexos II, III e IV do Relatório Fiscal – fls. 66/92), é perfeitamente possível verificar a relação das pessoas que receberam valores através das PJs interpostas e quanto cada uma recebeu mensalmente.

Deste modo, entendo que é plenamente possível calcular qual alíquota aplicável bem como se foi atingido o teto da contribuição mensal devida por cada sócio/titular da PJ interposta prestadora de serviço à RECORRENTE.

Também não se deve olvidar que alguns desses sócios das PJs contratadas possuíam vínculo empregatício com a RECORRENTE no período fiscalizado, conforme

verificado pela própria autoridade lançadora (Anexo VI do Relatório Fiscal – fls. 94/95). Portanto, deve-se fazer o cruzamento da folha de pagamento da RECORRENTE para saber a remuneração mensal paga a cada sócio de interposta PJ (na qualidade empregado da RECORRENTE) pois, havendo remuneração, certamente houve a retenção e o recolhimento da contribuição mensal a cargo do segurado.

Ademais, CSRF já decidiu que as contribuições previdenciárias paga pelas pessoas jurídicas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração. Válido transcrever novamente o trecho da ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

*(...)*

***CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.***

*O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.*

*(...)*

***CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS RECOLHIDA POR PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. POSSIBILIDADE.***

*As contribuições previdenciárias paga pelas pessoas jurídicas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração.*

*(Acórdão nº 9202-004.641; 2ª Turma da CSRF; Sessão de 23/11/2016)*

Assim, entendo ser legítimo o abatimento das contribuições sociais pagas pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços contratadas pela RECORRENTE, cujos sócios/titulares foram, no presente lançamento, enquadrados como segurados empregados da RECORRENTE.

Desta forma, somente as contribuições previdenciárias comprovadamente pagas pelas pessoas jurídicas em relação ao seu respectivo sócio (que prestou serviço para a RECORRENTE) deverão ser deduzidas dos valores lançados no presente auto de infração. Referidos valores constam das GFIPs apresentadas pelas PJs interpostas, conforme anexo VI do Relatório Fiscal – fls. 96/115.

Sendo assim, o procedimento correto a ser adotado é:

- (i) Verificar a remuneração recebida mensalmente por cada sócio/titular de pessoa jurídica prestadora de serviço contratada pela RECORRENTE;
- (ii) Calcular a contribuição a cargo do segurado devida, conforme alíquota correspondente ao rendimento do sócio da PJ cuja contratação foi reclassificada como relação de emprego;
- (iii) Respeitar o valor máximo (teto mensal) da contribuição devida;
- (iv) Nos casos em que o sócio da interposta PJ tenha relação empregatícia com a RECORRENTE (Anexo VI do Relatório Fiscal – fls. 94/95), abater eventual recolhimento da contribuição a cargo do segurado comprovadamente realizado por cada um deles na condição de empregado da RECORRENTE; e
- (v) Deduzir as contribuições previdenciárias comprovadamente recolhidas pelas pessoas jurídicas interpostas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego (anexo VI do Relatório Fiscal – fls. 96/115).

#### **Da aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005**

Por fim, a RECORRENTE pleiteia a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 que, segundo entende, teria determinado que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços sejam tratadas como tais pelo fisco. É a redação do dispositivo:

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

Entendo que o dispositivo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não tem o condão de afastar a atuação das autoridades fiscais quando comprove a ocorrência da relação de emprego no bojo de contrato firmado entre pessoas jurídicas.

Sobre o tema, peço vênia para transcrever trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no acórdão nº 9202-004.641 da 2ª Turma da CSRF:

*Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis:*

*Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.*

*Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. (...)*

*Observe-se que tal procedimento não implica em descon sideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.*

*Um argumento que nos parece muito válido para cancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.*

*São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego travestido de avenca entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:*

*“Razões do veto O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. **Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.**”*

Ademais, entendo que, caso se tratasse uma verdadeira prestação de serviço intelectual, o que importaria seria o resultado final, ou seja, a manutenção concluída, o software desenvolvido, etc. Ao exigir-se que a pessoa física do sócio da PJ contratada esteja à disposição da RECORRENTE, pode-se concluir pela existência da subordinação, conforme já exposto.

Com essas considerações, entendo que não devem prosperar as alegações da RECORRENTE acerca da aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ao presente caso, haja vista a comprovação, pela autoridade fiscal, da ocorrência da relação de emprego.

**Contribuição previdenciária referente à diferença de aplicação do multiplicador FAP sobre a alíquota RAT. DEBCAD 51.038.427-7.**

No que diz respeito ao lançamento objeto do DEBCAD 51.038.427-7 (Contribuição previdenciária patronal/empresa, referente à diferença de aplicação do multiplicador FAP sobre a alíquota RAT), entendo que não merecem prosperar as alegações da RECORRENTE.

É que, conforme relatado, referido lançamento teve por base a constatação de que a RECORRENTE não computou o Fator Acidentário Previdenciário – FAP a ela atribuído para o cálculo final da alíquota do tributo RAT (SAT) devido.

Conforme Relatório Fiscal, para o ano de 2010, o Ministério da Previdência Social atribuiu à RECORRENTE o FAP no valor de 1,7143. Ocorre que, no período fiscalizado, a RECORRENTE declarou em GFIP a alíquota RAT ajustada pelo FAP no valor de 1,71% somente nas competências 01 e 02/2010. Verificou que deixou de fazer tal ajuste nas demais competências (03/2010 a 12/2010) em razão de impugnação e posterior recurso administrativo apresentados perante o MPS, em 11/01/2010 e 25/03/2010, respectivamente (fls. 1.033/1.038 e 1.051/1.060), em que impugnou o FAP a ela atribuído.

No entanto, conforme Decisão Terminativa proferida em 2ª Instância pela Secretaria de Políticas de Previdência Social – SPS, datada de 05/09/2011, o pedido da RECORRENTE foi rejeitado (fls. 1.061/1.071).

Em seu recurso voluntário, alega que *apresentou competente Contestação Administrativa, fulcro no art. 202-B do Decreto nº 3.048, de 1999 (...) e, nos termos do §3º do mesmo artigo, foi atribuído efeito suspensivo a esse processo*". Neste sentido, argumentou que o ajuste da alíquota do RAT *"não pode ser aplicada até a decisão final do processo administrativo"*.

Contudo, conforme já exposto pela autoridade fiscal, referido processo administrativo em que a RECORRENTE discutiu o multiplicador FAP a ela atribuído findou em 05/09/2011, com a Decisão Terminativa proferida em 2ª Instância pela SPS.

Sendo assim, deveria a RECORRENTE ter efetuado o ajuste da alíquota RAT devida no período em que o processo administrativo relativo ao FAP tramitou perante MPS. Portanto, correto o lançamento da diferença de valores devidos em cada competência de 03/2010 a 12/2010 (diferença de alíquota de 0,7143%).

**Das multas isoladas pelo descumprimento de obrigação acessória**

As quatro multas lavradas em desfavor da RECORRENTE, pelo descumprimento de obrigações acessórias, foram as seguintes:

1. DEBCAD 51.038.431-5 (CFL 30), lavrado em razão da não preparação da folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, no valor de R\$ 1.812,87, nos termos do art. 283, I, "a", do RPS (fl. 32);



2. DEBCAD 51.038.432-3 (CFL 34), lavrado em razão da não contabilização, em título próprio de sua contabilidade, de fatos geradores da Previdência Social, no valor de R\$ 18.128,43, nos termos do art. 283, II, “a”, do RPS (fl. 33);
3. DEBCAD 51.038.433-1 (CFL 35), lavrado em razão da empresa ter deixado de prestar à RFB informações cadastrais, contábeis e financeiras de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, no valor de R\$ 18.128,43, nos termos do art. 283, II, “b”, do RPS (fl. 34); e
4. DEBCAD 51.038.434-0 (CFL 59), lavrado em razão da empresa ter deixado de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados, no valor de R\$ 1.812,87, nos termos do art. 283, I, “g”, do RPS (fl. 35).

Todas elas possuem relação com os Autos de Infração de Obrigação Principal relativos às contribuições da empresa/RAT e dos segurados (DEBCADs nº 51.038.428-5 e 51.038.429-3, respectivamente).

Tendo em vista a procedência do lançamento das obrigações principais, entendo ser de rigor a manutenção das mencionadas multas.

A multa do DEBCAD 51.038.432-3 (CFL 34) deve ser mantida pois, como amplamente demonstrado, a RECORRENTE deixou de contabilizar, em título próprio de sua contabilidade, diversos valores que integram o salário de contribuição de seus empregados. A autoridade fiscal constatou o registro contábil dos valores na conta CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS, CÓD. 41101001, do grupo Despesa, e na conta FORNECEDORES NACIONAIS, CÓD. 21201001 do grupo Passivo, o que autoriza a lavratura da multa.

A multa do DEBCAD 51.038.434-0 (CFL 59) deve também ser mantida pois, uma vez mantido parcialmente o lançamento da obrigação principal do DEBCAD 51.038.429-3 (contribuições segurados), é de rigor a manutenção da multa por ter a empresa deixado de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados.

Também deve ser mantida a multa do DEBCAD 51.038.431-5 (CFL 30) pois, ao enquadrar como segurados empregados da RECORRENTE os sócios/titulares das pessoas jurídicas prestadoras de serviços contratadas, é consequência lógica que parte dos pagamentos efetuados a empregados deixou de ser incluída nas folhas de pagamento.

Por sua vez, a multa objeto do DEBCAD 51.038.433-1 (CFL 35) deve ser mantida pois, mesmo após intimação (por meio do TIF número 04 – fls. 145/149), a RECORRENTE deixou de apresentar à fiscalização todos os Contratos de Prestação de Serviço firmados com as pessoas jurídicas interpostas. Conforme já exposto, dos 169 (cento e sessenta e nove) prestadores de serviços identificados pela fiscalização, conforme listagem constante no Anexo I do relatório (fls. 63/65), a RECORRENTE apresentou Contratos de Prestação de Serviço firmados com 81 (oitenta e uma) deles.

Importante esclarecer que todas as multas isoladas foram lavradas com base nos valores atualizados pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 19/2014.

## CONCLUSÃO

Por todo o acima exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, apenas para que, em relação ao DEBCAD 51.038.429-3 (contribuição dos segurados), seja observado o teto da contribuição a cargo do segurado devida por cada pessoa enquadrada como segurado empregado da RECORRENTE, bem como para deduzir dos valores lançados no presente auto de infração as contribuições previdenciárias comprovadamente pagas, nos seguintes termos:

- (a) Nos casos em que o sócio da interposta PJ tenha relação empregatícia com a RECORRENTE (Anexo VI do Relatório Fiscal – fls. 94/95), abater eventual recolhimento da contribuição a cargo do segurado comprovadamente realizado por cada um deles na condição de empregado da RECORRENTE; e
- (b) Deduzir as contribuições previdenciárias (patronal e segurados) comprovadamente recolhidas pelas pessoas jurídicas interpostas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego (anexo VI do Relatório Fiscal – fls. 96/115).

*Assinado digitalmente*

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator