

**Doc. 14**



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

**Processo n°** 19515.720394/2015-39  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.669 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de agosto de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PEJOTIZAÇÃO  
**Recorrente** IBS INTEGRATED BUSINESS SOLUTIONS CONSULTORIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO MOTIVADO. POSSIBILIDADE.

Quando acompanhado de motivação o indeferimento do pedido de conversão do julgamento em diligência, por si só, não constitui cerceamento do direito de defesa. No caso concreto, os documentos carreados aos autos pelas partes são suficientes para a formação de convicção do julgador, prescindindo da realização de diligência fiscal para o deslinde das questões controvertidas.

AÇÃO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO OBRIGATÓRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. ATRIBUIÇÃO LEGAL.

Uma vez verificada a contratação de trabalhador, sob qualquer forma ou denominação, na qual estão presentes os pressupostos da prestação de serviço como segurado obrigatório da Previdência Social, na condição de empregado, contribuinte individual ou qualquer outro, a autoridade tributária deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento de acordo com a legislação tributária. O procedimento da autoridade fiscal, que decorre de atribuição em lei, não exige o reconhecimento da existência de relação empregatícia pela Justiça do Trabalho, tampouco implica a desconsideração da personalidade jurídica da empresa da qual o trabalhador é sócio.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA FÍSICA MEDIANTE INTERPOSIÇÃO ARTIFICIAL DE PESSOA JURÍDICA. SÓCIO DA EMPRESA. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO.

Constatada a ocorrência da prestação de serviço remunerado por segurado empregado, dissimulada em contratação de pessoa jurídica da qual a pessoa física é sócia, cabe à fiscalização desconsiderar o vínculo artificial entre as

pessoas jurídicas, lançando as contribuições devidas em nome da empresa contratante.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.196/2005.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é permitido à fiscalização tributária desconsiderar a contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais, desde que demonstre que os serviços, no plano fático, são efetivamente prestados pelo sócio desta, na condição de segurado empregado.

MULTA DE OFÍCIO. PENALIDADE QUALIFICADA. FRAUDE.

Cabível a manutenção da penalidade qualificada, no importe de 150%, quando demonstrada a prática de conduta com o propósito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, deixando de recolher os respectivos tributos devidos.

PRAZO DECADENCIAL. DOLO. FRAUDE. TERMO INICIAL DA CONTAGEM. SÚMULA CARF Nº 72.

Uma vez comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(Súmula CARF nº 72)

MULTA DE OFÍCIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que determina a aplicação de penalidade pecuniária, sob o fundamento do seu efeito confiscatório.

(Súmula CARF nº 2)

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR. COMBINAÇÃO DE RECURSOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 30, IX, LEI Nº 8.212, DE 1991. ART. 124, INCISO I, CTN.

Impõe-se a responsabilidade solidária pelo crédito tributário quando caracterizada a formação de grupo econômico de fato por coordenação, marcado pelo interesse comum no fato gerador que constitui o lançamento fiscal, em que há combinação de recursos e/ou esforços para a realização de objetivos comuns pelas empresas integrantes do grupo, mediante o rateio de despesas administrativas e comerciais, além do compartilhamento de trabalhadores.

SÓCIO ADMINISTRADOR. DIRETOR. INFRAÇÃO A LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, CTN.

Comprovado que o diretor eleito da pessoa jurídica, no exercício da administração em nome desta, praticou dolosamente infração à lei, cujo

desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, cabe a manutenção da pessoa física no polo passivo da relação tributária, respondendo solidariamente com a empresa pelo auto de infração lavrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e a decadência e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Thiago Duca Amoni e Matheus Soares Leite, que davam provimento parcial ao recurso para excluir a qualificadora da multa, reconhecer a decadência até a competência 04/2010 e afastar a responsabilidade solidária da pessoa física.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Thiago Duca Amoni (suplente convocado). Ausente a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

## **Relatório**

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), por meio do Acórdão nº 03-70.882, de 24/05/2016, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado pela fiscalização (fls. 14.941/14.969):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. DOLO,  
FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

*As contribuições lançadas sujeitam-se ao prazo decadencial de  
05 (cinco) anos previsto no Código Tributário Nacional,*

*contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando houver a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

**PEJOTIZAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES. EMPRESA INTERPOSTA. EFEITOS FISCAIS E PREVIDENCIÁRIOS. CONJUNTO PROBATÓRIO.**

*Se o conjunto probatório existente nos autos demonstra que a empresa optou por exigir que os empregados com cargo de gerência se tornassem sócios de outra empresa para a continuidade da prestação de serviços, tem-se o que costumeiramente se chama de “pejotização”. Para afastar a caracterização de contratação de trabalhadores por empresa interposta e seus respectivos efeitos tributários e previdenciários, a impugnante deve ultrapassar o campo das alegações e produzir provas que se contraponham as levantadas pelo setor fiscal, mormente aquelas relacionadas à existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego, pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.*

**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. Constatado que a contratação de pessoa jurídica deu-se na atividade fim da empresa, em data concomitante (ou próxima) ao desligamento do empregado ou na manutenção deste e presentes os pressupostos laborais, impõe-se a configuração do fato gerador atinente à relação de emprego. O auditor poderá desconsiderar o vínculo pactuado com o trabalhador e enquadrar este como segurado empregado, desde que preenchidas os requisitos, conforme previsto no artigo 229, §2º do Decreto 3.048/99.*

**GRUPO ECONÔMICO**

*Ao verificar a existência de grupo econômico de fato, a auditoria fiscal deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas aos participantes.*

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - INTERESSE COMUM.**

*As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas.*

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE.**

*São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou*

*estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

#### *MULTA QUALIFICADA*

*A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.*

#### *PENALIDADE. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.*

*Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.*

#### *REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.*

*O requerimento de diligência que trata de questão totalmente inócua para fins de dirimção do litígio deve ser indeferido por força do disposto no caput do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.*

#### *CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS - CND. EXPEDIÇÃO.*

#### *COMPETÊNCIA.*

*A competência para decidir sobre a expedição de Certidões Negativas de Débitos - CND e parcelamentos de débitos é das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária - DERAT, no âmbito da respectiva jurisdição.*

#### *Impugnação Improcedente*

2. Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal (TVF) que, na origem, o processo administrativo é composto de 2 (dois) autos de infração (AI), abrangendo as competências 01/2010 a 12/2010 (fls. 5.285/5.328):

(i) **AI nº 51.009.285-3**: contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas/creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais (fls. 14.551/14.567); e

(ii) **AI nº 51.009.286-1**: contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre as remunerações pagas/creditadas aos segurados empregados (fls. 14.568/14.576).

3. De acordo com o agente fazendário, o crédito tributário tem origem nos pagamentos realizados (i) por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas que prestaram serviços na área de processamento de dados; e (ii) aos sócios da empresa MP & JDP Consultoria Empresarial Ltda, os quais prestaram serviços na área de administração e recursos humanos.

3.1 A fiscalização constatou que a empresa autuada utilizou de contratos de prestação de serviços firmados com pessoas jurídicas para a finalidade de dissimular a contratação de pessoas físicas em sua atividade empresarial, as quais, efetivamente, executavam os serviços contratados, na condição de segurados empregados ou contribuintes individuais.

3.2. Para o apuração do crédito previdenciário, o trabalho fiscal foi dividido em 6 (seis) códigos de levantamento, a seguir indicados:

(i) Levantamento EP - remunerações pagas a segurados empregados, através de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas;

(ii) Levantamento CP - remunerações pagas a contribuintes individuais, por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas;

(iii) Levantamento JE - remunerações pagas ao segurado empregado Javier Hernan do Porto, através de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas;

(iv) Levantamento JI - salário indireto pago ao segurado empregado Javier Hernan do Porto;

(v) Levantamento MC - remunerações pagas à segurada contribuinte individual Marcela Alejandra Pastirik, através de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas; e

(vi) Levantamento MI - salário indireto pago à segurada contribuinte individual Marcela Alejandra Pastirik.

3.3 A relação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços e seus sócios, às notas fiscais emitidas, as datas e competências do lançamento, os contratos de prestação de serviços, os nomes dos segurados, as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, os lançamentos contábeis e demais dados colhidos durante o curso da ação fiscal estão discriminados nos Anexos I a XIII, os quais integram o Termo de Verificação Fiscal (fls. 5.330/5.971).

4. Sobre as contribuições previdenciárias, o agente lançador fez incidir a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, tendo em vista que o sujeito passivo agiu intencionalmente com o evidente intuito de fraude (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

5. A pessoa jurídica CTN - Consultoria Tecnologia e Negócios Ltda e o sócio administrador da sociedade fiscalizada, designado no contrato social, Sr. Federico Alberto Tagliani, foram arrolados como responsáveis solidários pelos débitos fiscais, mediante a lavratura dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 14.595/14.600 e 14.608/14.612).

5.1 Os vínculos de sujeição passiva solidária foram atribuídos pela fiscalização com fundamento no (i) art. 121, parágrafo único, inciso II, art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN); e (ii) art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

6. A ciência do lançamento ao devedor principal deu-se em 29/05/2015, enquanto os devedores solidários receberam a intimação nos dias 29/05/2015 e 01/06/2015. As impugnações foram protocoladas na mesma data, no dia 26/06/2015 (fls. 14.551, 14.554, 14.600, 14.615, 14.619/14.641, 14.812/14.836 e 14.851/14.875).

7. O devedor principal foi intimado da decisão de primeira instância no dia 07/07/2016, data em que efetuou consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária. Já os devedores solidários receberam as intimações no dia 12/07/2016, via postal (fls. 15.048/15.052).

8. Cada devedor, em petição separada, apresentou recurso voluntário, no dia 04/08/2016 (fls. 15.053, 15.127 e 15.196). Em síntese, os recorrentes aduzem os seguintes argumentos de fato e direito contra a decisão de piso e a exigência fiscal:

(i) em preliminar, a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa, na medida em que, sem qualquer fundamentação plausível, indeferiu o pedido de conversão do feito em diligência para a produção de prova complementar;

(ii) a nulidade de todo o procedimento administrativo, ante a incompetência da autoridade fiscal para desprezar os negócios jurídicos e considerar caracterizado o vínculo empregatício, que estão afetos às atribuições da Justiça do Trabalho;

(iii), é vedado à autoridade fiscal, tendo em conta o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, considerar a legislação previdenciária para fundamentar a relação de emprego na hipótese de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica e, por consequência, determinar a incidência tributária;

(iv) está configurada a decadência do crédito tributário até a competência 05/2010, com fulcro na contagem do prazo decadencial nos termos do § 4º do art. 150 do CTN;

(v) em decorrência das atividades realizadas pela empresa recorrente, voltadas à área de tecnologia de informação, é plenamente justificável a contratação de pessoas jurídicas para a prestação dos serviços especializados, por exigência até dos próprios prestadores, sem que isso configure vínculo de emprego com as pessoas físicas que integram o seu quadro societário;



(vi) inexistente qualquer irregularidade na contratação de pessoa jurídica devido ao período de duração dos contratos firmados entre as partes ou ao local em que acontece a prestação dos serviços;

(vii) não há pessoalidade nas relações havidas entre a empresa recorrente e seus prestadores de serviços, uma vez que a relação jurídica dá-se exclusivamente entre pessoas jurídicas, sendo inviável confundir a personalidade da empresa com a do seu gestor;

(viii) para que possa haver a desconsideração da personalidade jurídica dos prestadores de serviços, é imprescindível a demonstração do abuso da pessoa jurídica pelos sócios ou administradores, mediante o desvio de finalidade e confusão patrimonial, que exige, inclusive, a avaliação via judicial;

(ix) não há que se falar em subordinação, com pretensão de relação empregatícia, mas apenas pura e simples contratação entre duas pessoas jurídicas;

(x) o contrato de prestação de serviços não escapa ao requisito da onerosidade, de modo que tal aspecto é também uma característica da contratação de serviços de pessoas jurídicas;

(xi) as pessoas jurídicas contratadas prestam serviços a outras empresas além da recorrente, não havendo cláusula de exclusividade;

(xii) a multa qualificada é indevida, por não haver dolo ou evidente intuito de fraude, possuindo a aplicação da penalidade um nítido caráter confiscatório, devendo ficar limitada ao percentual de 20%;

(xiii) a simples existência do "Grupo Assa" não justifica a responsabilidade solidária, dada a ausência dos requisitos para formação de um grupo econômico entre a pessoa jurídica fiscalizada e a empresa CTN - Consultoria Tecnologia e Negócios Ltda, além da falta do interesse comum na situação que constitui o fato gerador;

(xiv) o agente fazendário não se desincumbiu do ônus de comprovar o cumprimento dos requisitos da responsabilidade pessoal da pessoa física, Sr. Federico Alberto Tagliani, na medida em que não basta a mera qualidade de administrador, sendo necessária a demonstração que praticou atos de gestão com excesso de poder, infração à lei, contratos social ou estatuto, o que não ocorreu no presente caso;

(xv) como sabido, o mero inadimplemento de tributos não caracteriza infração à lei para fins de aplicação do art. 135 do CTN; e

(xvi) tendo em vista a existência dos mesmos elementos de prova, cabe o julgamento conjunto dos Processos Administrativos nº 19515.720394/2015-39 e 19515.720395/2015-83.

9. Em 06/12/2017, os devedores do crédito tributário juntaram petições, com conteúdo semelhante, nas quais comunicam a existência de sentença favorável, no âmbito da Justiça do Trabalho, obtida pela CTN - Consultoria Tecnologia e Negócios Ltda, que afastou as multas aplicadas pelo Ministério do Trabalho. No caso, a fiscalização trabalhista havia reconhecido vínculo de emprego com 69 (sessenta e nove) prestadores de serviços, organizados na forma de pessoas jurídicas, com aplicação de multas pecuniárias.

9.1 Os peticionantes afirmam que a decisão na esfera trabalhista tem o condão de reforçar a plausibilidade do pedido de cancelamento da presente autuação fiscal (fls. 15.267/15.271, 15.284/15.288 e 15.297/15.301).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

### **Admissibilidade**

10. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade dos recursos voluntários e, por conseguinte, deles tomo conhecimento.

### **Julgamento em conjunto**

11. Pugna o recurso voluntário pelo julgamento em conjunto dos Processos nº 19515.720394/2015-39 e 19515.720395/2015-83.

12. De fato, com o propósito de contribuir para a prolatação de decisões congruentes, é recomendável que os processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de provas, ainda que referentes a tributos distintos, sejam distribuídos e julgados em conjunto, respeitada a especialização por matéria dos colegiados.

13. Contudo, embora oportuna, a distribuição conjunta não é imperativa, pois eventual decisão, entre turmas distintas, que dê interpretação divergente da legislação tributária sobre os mesmos fatos jurídicos poderá ser combatida mediante a interposição de recurso especial.

14. No caso em apreço, o sorteio eletrônico a este relator ocorreu tão somente com respeito ao presente processo. Algumas vezes, a localização e/ou a fase em que se encontra atrapalha a vinculação dos processos, o que inviabiliza a distribuição ao mesmo relator no âmbito da segunda instância.

15. Dessa feita, respeitando o prazo regimental para inclusão do processo em pauta, a partir da data do sorteio, e tendo em conta que a reunião dos processos não constitui questão prejudicial ao julgamento do recurso voluntário, haverá a apreciação, nesta data e sessão, unicamente do presente processo administrativo.

## **Preliminares**

### **a) Nulidade do acórdão**

16. Quando acompanhado de motivação o indeferimento pelo julgador administrativo do pedido de conversão do julgamento em diligência, por si só, não constitui cerceamento do direito de defesa.

17. É a hipótese da decisão de primeira instância, que expôs os motivos para a desnecessidade da realização da diligência, fundamentando seu ponto de vista. Confira-se trecho do acórdão recorrido (fls. 15.045/15.046):

#### ***Pedido de realização de diligência***

*A Impugnante requer a realização de diligência para verificação da inexistência de vínculo empregatício dos prestadores de serviço.*

*Ocorre que a realização de diligência é, antes de qualquer outra coisa, providência a ser demandada pela autoridade julgadora, devendo ser adotada nos casos em que tal se mostre necessário a dirimção do litígio. O artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72, que prevê a possibilidade da autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de diligência, assim dispõe:*

*(...)*

*No caso vertente, verifica-se que a diligência solicitada não trata de questão que possa alterar o convencimento dos julgadores administrativos, já que o relatório fiscal é bastante claro e os documentos acostados nos autos são suficientes para a formação da convicção desta julgadora.*

*Desta forma, tendo em vista que a diligência solicitada é totalmente prescindível, já que não aborda questão capaz de interferir na dirimção do presente litígio, deve ser indeferido o pedido de diligência por força do disposto no caput do artigo 18 do Decreto n.º 70.235/1972.*

18. Não só está motivada a decisão de piso, como também compartilho do entendimento de que a negativa da conversão do julgamento em diligência está adequada aos fatos.

19. Longe de conter afirmações de cunho genérico, o relatório fiscal é detalhado e claro, sendo que os documentos carreados aos autos pelas partes são suficientes para a formação de convicção do julgador, prescindindo da realização de diligência fiscal para o deslinde das questões controvertidas.

20. Anoto que durante o procedimento fiscal foram conduzidas diligências fiscais em alguns prestadores de serviço pessoa jurídica, selecionados por amostragem, com a finalidade da complementação da investigação sobre os fatos verificados, colhendo-se provas adicionais.

21. Por fim, a diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete. É ônus do recorrente demonstrar os fatos que pretende fazer prevalecer no âmbito do processo administrativo fiscal, com respaldo em suporte documental de prova.

#### **b) Nulidade da autuação: incompetência da autoridade fiscal**

22. O procedimento fiscal não tratou de reconhecimento de vínculo empregatício, tampouco desconsiderou a personalidade jurídica dos prestadores de serviço, invadindo a competência do Poder Judiciário. Nessa linha de compreensão, reproduzo trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 5.316):

(...)

*4.31 Não há assim que se falar, no presente relatório, em relação de emprego entre a "IBS" e as empresas, nem em desconsiderar a existência concreta das empresas, mas sim em concluir que a situação que de fato se apresenta é o pagamento às pessoas físicas (sócias das empresas) que efetivamente prestaram os serviços e receberam os pagamentos.*

(...)

23. Com efeito, o auditor-fiscal tem a atribuição legal de aplicar a legislação tributária, competindo-lhe a interpretação, diante do caso concreto, se determinada relação jurídica entre particulares configura a realização de fato gerador de obrigação previdenciária principal, constituindo o respectivo crédito tributário mediante o lançamento de ofício (art. 6º, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002).

24. Uma vez verificada a contratação de trabalhador, sob qualquer forma ou denominação, na qual estão presentes os pressupostos da prestação de serviço como segurado obrigatório da Previdência Social, na condição de empregado, contribuinte individual ou qualquer outro, a autoridade tributária deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento de acordo com a legislação tributária.

25. Tal competência prevista em lei está expressa no § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social (RPS), veiculado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de

1999, que se aplica em todos os casos de prestação de serviço remunerado pelo segurado obrigatório, ainda que formalmente revestida de outra roupagem para camuflar a realidade dos fatos:

*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.*

(...)

26. O recurso voluntário assevera que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, alterou a disciplina da matéria, ao estabelecer a proibição, para fins fiscais e previdenciários, que se desconsidere a prestação de serviço por pessoa jurídica com o fim de fazer ocorrer o fato gerador da contribuição previdenciária. Eis sua redação:

*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.*

*Parágrafo único. (VETADO)*

27. De fato, o dispositivo de lei acima transcrito estabelece que a prestação de serviços intelectuais por sociedade regular, mesmo em caráter personalíssimo e com designação de obrigações a sócios, estará submetida, para fins fiscais e previdenciários, à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

28. Contudo, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não foi criado para legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, impedindo a aplicação dos direitos sociais e individuais aos trabalhadores, mas tão somente para dar validade a figura da sociedade quando o exercício das atividades for efetivamente idealizado e assumido pela pessoa jurídica, ficando a salvo, portanto, a relação de emprego.

29. Para fins da legislação previdenciária, segurado empregado é aquela pessoa física que presta serviço à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração (art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212, de 1991).

30. Quando demonstrada a prestação de serviços com as típicas características da relação como segurado empregado, em especial a não eventualidade e subordinação, em que a interposição da pessoa jurídica é meramente formalidade, a sua participação artificial continua

não produzindo efeitos na esfera tributária, previdenciária e trabalhista, prevalecendo a relação jurídica consubstanciada no plano fático.

31. À vista de tais motivos, a incidência das legislações tributária e previdenciária sobre o fato gerador cominado em lei independe do reconhecimento da existência de relação empregatícia, como também o procedimento fiscal não significa a desconsideração da personalidade jurídica, que permanece incólume. Logo, não há que se falar em ato emitido por agente público incompetente.

32. Ressalto que a avaliação sobre a suficiência do conjunto fático-probatório carreado aos autos para a manutenção do lançamento fiscal, considerando os pressupostos da ocorrência de relação de prestação de serviço por segurado empregado e/ou contribuinte individual, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, é matéria reservada ao exame de mérito da autuação fiscal, o qual será feito mais adiante neste voto.

33. Em suma, portanto, no que tange aos aspectos formais, não há vício de competência para a exigência da tributação nos moldes do lançamento fiscal.

## **Mérito**

### **a) Desconsideração do vínculo com pessoa jurídica**

34. Sob o prisma da primazia da realidade sob a forma, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, segundo sua natureza jurídica.

35. No procedimento de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, estritamente conforme as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, não está a fiscalização refém da forma jurídica adotada pelo particular, nem daquilo que consta em documentos, acordos e instrumentos de controle.

36. Mais que um ônus, é dever do Fisco, em face da legalidade, tipicidade e indisponibilidade do interesse público, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário segundo se sucede no mundo fático. Prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos, cabendo à autoridade lançadora demonstrar em qualquer caso, apoiado na linguagem de provas, a ocorrência dos fatos jurídicos que servem de suporte à exigência fiscal.

37. O liame tributário decorre da lei. A ocorrência do fato previamente descrito na lei, no antecedente da norma de incidência, basta para o nascimento da obrigação tributária. Nem mais, nem menos. Além de o liame obrigacional prescindir da manifestação de vontade das partes, também os elementos da relação tributária, no conseqüente da regra-matriz de incidência, não se alteram pela vontade de quem ocupa os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico.

38. Pois bem. Advoga a petição recursal que não há incompatibilidade entre as situações identificadas pelo agente fazendário no curso do procedimento fiscal e as relações mantidas entre pessoas jurídicas em decorrência da prestação de serviços intelectuais na área de tecnologia de informação, ausentes, desse modo, os pressupostos da relação de emprego com pessoas físicas.

39. A partir de diversas evidências, o trabalho da autoridade fiscal procurou demonstrar que havia a interposição artificial de pessoa jurídica, ao menos nas relações em que participava a empresa recorrente, tendo o sujeito passivo utilizado os contratos com prestadores de serviços, firmados entre pessoas jurídicas, com o objetivo de mascarar a contratação de pessoas físicas, as quais executavam os serviços na área de informática, atividade fim da empresa.

40. Ao longo do procedimento fiscal, o agente fazendário não realizou uma apuração superficial da matéria fática, nem utilizou-se de mera presunções, porquanto foi buscar o seu convencimento em robusto conjunto probatório, dotado de seriedade e convergência no intuito de comprovar os fatos alegados pelo Fisco, ganhado, ao final, força probante.

41. Em que pese estruturado, o discurso da peça recursal é demasiadamente genérico, passando ao largo de diversas situações apontadas pela fiscalização que revelam a existência de uma relação jurídica laboral com as pessoas físicas, extrapolando, portanto, o vínculo entre pessoas jurídicas. Nesse cenário, salvo um ou outro ponto, o sujeito passivo absteve-se de contestar as questões levantadas pelo agente lançador por meio de argumentos intrínsecos e congruentes com os fatos verificados na documentação da empresa e nas diligências realizadas.

42. Do ponto de vista teórico, não restam dúvidas da viabilidade de contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços na área de tecnologia da informação, notadamente para a atividade de consultoria. De fato, à medida que os profissionais desse setor vão adquirindo vivência e expertise na sua área de atuação, ganha força o desejo de transmissão do conhecimento alcançado ao longo da vida profissional por intermédio de sociedades que passam a integrar.

42.1 Contudo, na hipótese de contratação de pessoa jurídica é impreterível que a prestação de serviços intelectuais realiza-se, efetivamente, pela sociedade prestadora de serviços, de maneira tal que não represente um subterfúgio para dissimular a relação de trabalho mantida com a pessoa física da qual é sócio.

43. No presente lançamento, o agente fiscal se valeu de dados coletados mediante exaustiva e aprofundada investigação dos fatos, efetuada nas dependências da empresa fiscalizada, em pesquisas no banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), além de diligências externas realizadas em várias das pessoas jurídicas contratadas para a prestação de serviços, nas quais foram colhidos depoimentos de pessoas que tinham vinculação com os contratos de prestação de serviço examinados.

44. A fiscalização averiguou, entre outros elementos de convicção, escrituração contábil, contratos de prestação de serviços, notas fiscais, relatório de horas trabalhadas, contratos com clientes, convênio de rateio de custos do "Grupo Assa", declarações fiscais prestadas à Administração Tributária, contratos e faturas de seguro de vida em grupo e de assistência médica e odontológica, Livro de Inspeção do Trabalho, Termo de Compromisso firmado com o Ministério Público do Trabalho e propostas de contratação divulgadas na Internet (fls. 5.285/5.328).

45. Na parte inaugural do Termo de Verificação Fiscal, a narrativa está concentrada nos prestadores de serviços da área de processamento de dados, em que foram identificadas mais de 150 pessoas jurídicas distintas, ao longo de alguns anos, cujos contratos firmados eram

padronizados e apresentavam cláusulas com redação e/ou regras parecidas (item 4.4 do TVF, Anexo II, às fls. 5.368/5.371, e Doc. 1, às fls. 5.972/7.869).

45.1 Nada obstante o universo de pessoas jurídicas contratadas, a fiscalização não procedeu à caracterização dos segurados por amostragem, na medida em que tomou o cuidado de elaborar planilhas específicas com as remunerações dos trabalhadores, individualizando os segurados envolvidos na prestação de serviços e vinculando com as pessoas jurídicas das quais eram sócios (item 5 do TVF e Anexos X a XIII, às fls. 5.936/5.971).

45.2 De maneira tal que não só era possível como também viável o sujeito passivo contraditar de maneira individualizada os casos em que a contratação da pessoa jurídica havia se dado em condições diversas às demais, apontando, nessas hipóteses, as especificidades que não se amoldavam aos fatos trazidos pela autoridade lançadora, respaldado na linguagem de provas. Não o fez, porém.

46. Por intermédio do exame dos dados disponíveis nos sistemas da RFB, a fiscalização constatou os seguintes fatos mais relevantes, a seguir resumidos (itens 4.15 a 4.19 do TVF):

(i) mais de 50 pessoas jurídicas prestavam serviços contínuos para a autuada a, pelos menos, 4 anos, algumas chegando a 8 anos;

(ii) 42 pessoas físicas deixaram de executar serviços através da pessoa jurídica da qual era sócia, sendo imediatamente admitidas, a partir do ano de 2011, na condição de empregado da empresa recorrente;

(iii) durante o ano de 2010, mais de 80% das pessoas jurídicas declaram o auferimento de receitas provenientes exclusivamente da empresa recorrente e/ou da empresa CTN - Consultoria Tecnologia e Negócios Ltda, ambas pertencentes ao "Grupo Assa";

(iv) a quase totalidade das pessoas jurídicas não tinha empregados;

(v) o endereço de 42% das pessoas jurídicas era um imóvel residencial, em que se indicava o número de apartamento;

(vi) algumas pessoas jurídicas tinham endereço comum e outras possuíam o mesmo profissional responsável pela contabilidade; e

(vii) a data de abertura da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) com respeito a diversos prestadores é posterior ao efetivo início da sua atividade, segundo os contratos de prestação de serviços.



47. A análise do Livro de Inspeção do Trabalho revelou que a fiscalização do Ministério do Trabalho já havia constatado, em ações realizadas nos anos de 2010, 2011 e 2012, a contratação irregular de empregados por intermédio de pessoas jurídicas prestadoras de serviço, tendo a empresa fiscalizada se comprometido a formalizar os contratos de trabalho com as pessoas físicas que lhe prestavam serviços, sempre que presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (item 4.20 do TVF).

48. A fiscalizada reconheceu, perante o Ministério Público do Trabalho, a prática conhecida como "pejotização" na área de tecnologia da informação, ou seja, a contratação irregular de empregados para prestar-lhe serviços especializados mediante utilização de pessoas jurídicas, demonstrando, porém, a sua intenção de regularização da situação desses trabalhadores (item 4.21 do TVF, e Doc 11, às fls. 13.596/13.615).

49. Para subsidiar o trabalho fiscal, a realização das diligências fiscais em pessoas jurídicas contratadas, por amostragem do conjunto de prestadores, resultou nas seguintes informações (item 4.22 do TVF, e Doc. 12, às fls. 13.616/14.274):

(i) a quase totalidade das pessoas jurídicas prestadoras de serviços tinha como sede o endereço residencial ou de algum familiar;

(ii) não possuíam empregados;

(iii) no período do contrato prestavam serviços com exclusividade, apenas esporadicamente a outro contratante;

(iv) a quase totalidade das pessoas jurídicas havia emitido notas fiscais sequenciais;

(v) as contratações tinham variações, porém diversos pontos em comum, tais como: recebimento de valor fixo mensal; possibilidade de receber horas extras ou bônus; pagamento da remuneração integral, mesmo quando estava somente à disposição da contratante, sem alocação a um projeto específico; e participação nos planos de benefícios oferecidos pelo "Grupo Assa"; e

(vi) a proposta de trabalho compreendia, de modo explícito, as características de uma relação de emprego, exigindo-se, por outro lado, a contratação através do regime de pessoa jurídica.

50. Após discorrer acerca do panorama geral, passa-se, na sequência, à avaliação dos pressupostos da caracterização como segurado empregado, verificando, num primeiro momento, a presença de trabalho por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade e onerosidade, deixando para o fim o exame do requisito da subordinação.

**b) Trabalho por pessoa física, personalidade, não eventualidade e onerosidade**

51. Os serviços contratados são prestados na área de tecnologia de informação, em sua maior parte em consultoria e assessoria em sistemas de processamento de dados relacionados a projetos destinados a clientes da empresa fiscalizada.

52. Apesar da possibilidade do exercício da atividade por meio de pessoa jurídica, tais serviços, pela própria natureza intelectual, demonstram a dispensabilidade da sua interposição na relação contratual, por inexistência de motivos para a contratação via pessoa jurídica.

52.1 Imprescindível, por outro lado, a existência de um profissional qualificado, experiente e tecnicamente capaz para cumprir a demanda de serviço. Tanto que, conforme identificado pela fiscalização, quase a totalidade das pessoas jurídicas contratadas não possuía empregados registrados em seus quadros, o que implica considerar que era o titular ou sócio que efetivamente laborava, salvo prova em contrário.

53. Aduz a recorrente, no entanto, que o regime de contratação através de pessoa jurídica não era uma mera opção, mas sim uma necessidade por exigência dos próprios prestadores de serviços; caso contrário, restaria inviabilizada a atividade empresarial da contratante.

53.1 Com a devida vênia, é uma afirmação despedida de congruência com a realidade, como se a contratante representasse o elo mais fraco do processo de contratação e os profissionais da área de informática fossem os responsáveis por determinar as regras de mercado. Na prática, como abaixo se mostra, a exigência de contratação na condição de pessoa jurídica nada mais era que uma imposição da empresa fiscalizada.

54. O conjunto fático-probatório indica a prestação do trabalho pela pessoa física em caráter de infungibilidade, o que significa a presença da personalidade na relação jurídica (item 4.25 do TVF).

54.1 Para a concretização dos serviços pactuados, a recorrente pretendeu o recrutamento de um específico trabalhador, no caso titular ou sócio da pessoa jurídica contratada, e não qualquer outro, sem cogitar a substituição desse profissional ao longo da prestação dos serviços.

54.2 Por tal razão, a personalidade resta incontroversa. Não só com base no exemplo de e-mail com proposta de trabalho que acompanha os autos, assim como pelos anúncios na Internet com a oferta de vagas na empresa fiscalizada, em que as tratativas são invariavelmente direcionadas à pessoa física, e não a uma pessoa jurídica que se pretendia contratar para a prestação de serviço. Além disso, fazia-se imprescindível a prévia análise do currículo do profissional, com a exigência da sua contratação na condição de pessoa jurídica (item 4.22 do TVF, às fls. 5.311, e item 7.2 do TVF, às fls. 5.322/5.325).

55. O Termo de Verificação Fiscal menciona também que o agente fazendário analisou instrumentos contratuais firmados com os clientes, que foram solicitados por amostragem, nos quais a contratação envolve a alocação de determinados profissionais específicos, sócios das pessoas jurídicas contratadas, para participarem da fase de elaboração e execução do projeto (item 4.7.5 do TVF).

55.1 Dada a necessidade própria de cada projeto, tais pessoas físicas passavam por aprovação prévia do cliente, não podendo se fazer substituir sem o consentimento do contratante. Tal constatação contradiz a afirmação do recurso voluntário de que pouco importava quem seria a pessoa física que realizaria a atividade.

56. Na verdade, a pessoalidade, na sua acepção ampla, é requisito indispensável para a contratação de consultorias, tal como ocorreu nas hipóteses dos autos, independentemente do regime jurídico de vinculação.

57. Todavia, como se percebe, o real propósito era o contrato com a pessoa física, na figura de sócio da pessoa jurídica, que tinha condições para o cumprimento do serviço pactuado. Em outros dizeres, a conduta do sujeito passivo visava à escolha prévia de trabalhadores para atender aos projetos de seus clientes, contratados na qualidade de profissionais integrantes daquelas pessoas jurídicas.

58. De outra banda, a atividade econômica principal do sujeito passivo está relacionada à prestação de serviços de consultoria e assessoria a cliente na área de processamento de dados, mesmo objeto dos contratos de prestação de serviços firmados com as pessoas jurídicas.

58.1 Por tais motivos, os serviços prestados pelos contratados dizem respeito a atividades que fazem parte da estrutura organizacional do sujeito passivo, sem as quais a autuada não tem condições de atender à sua clientela, inserindo-se certamente na dinâmica normal da empresa.

58.2 Para cumprir a contento as suas obrigações empresariais a recorrente não pode prescindir dos serviços prestados pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, o que configura, a toda a evidência, a não eventualidade na prestação de serviços pelos trabalhadores (item 4.26 do TVF).

59. A habitualidade também foi um fator constatado pela fiscalização na sua investigação, visto que as pessoas jurídicas emitiram notas fiscais mensais e, na maior parte das vezes, em ordem sequencial, cujos valores faturados eram praticamente inalterados ao longo dos meses, denotando a frequência dos serviços (item 4.5 do TVF e Doc. 2, às fls. 7.870/9.537).

60. No que toca à onerosidade na relação, dispensa maiores esclarecimentos, porquanto o agente lançador se pautou justamente nas notas fiscais apresentadas pela empresa recorrente, o que denuncia o caráter econômico da relação estabelecida entre as partes, com recebimento de valores mensais.

61. Por fim, cabe assinalar, porque relevante, a constatação da fiscalização que parcela significativa da quitação das notas fiscais, em percentual que supera 50%, deu-se mediante depósitos e/ou transferências eletrônicas para contas bancárias em nome das pessoas físicas dos sócios, e não das pessoas jurídicas contratadas (itens 4.49 e 4.5.4 do TVF e Anexo II, às fls. 5.368/5.371).

### c) Subordinação

62. É sem dúvida a subordinação o elemento que ganha mais relevância para caracterizar a prestação de serviço por parte de um segurado empregado.

63. Quanto maior o nível de qualificação e especialização do trabalhador, menor é o seu grau de subordinação. Na hipótese dos autos, a concepção clássica de subordinação jurídica, com o recebimento de ordens diretas pelo trabalhador, no que diz respeito ao modo e tempo de realização da sua prestação laborativa, não é característica marcante do vínculo mantido entre as partes.

64. Porém, isso não faz com que fique afastada a subordinação. O conjunto probatório colhido pela fiscalização é hábil para demonstrar a integração dos sócios das pessoas jurídicas e das atividades realizadas aos objetivos da contratante, em um regime colaborativo, ajustados à organização e dinâmica operacional do tomador de serviços, absorvendo no cotidiano o seu poder direcionador e dirigente, o que permite considerar as pessoas físicas subordinadas. Senão vejamos.

65. Os contratos com as pessoas jurídicas, apesar da estipulação de um prazo de 12 meses ou menos de vigência, na prática eram automática e sucessivamente prorrogados, assemelhando-se a contratos por prazo indeterminado.

65.1 De um modo geral, os pagamentos eram fixados por hora pelos serviços efetivamente prestados, sendo que a maioria dos contratos contém uma cláusula da garantia de recebimento de um número mínimo de horas por mês, igual a 168 ou 176 horas, o que equivale a uma carga horária diária de 8 horas de trabalho, durante 21 ou 22 dias úteis no mês (item 4.4 do TVF).

66. Tendo em conta a necessidade de organização e controle da execução dos serviços prestados, os trabalhadores preenchiam planilhas de horas contendo as atividades realizadas durante o mês, arquivadas por nome e código da pessoa física, e não pela identificação da pessoa jurídica da qual era titular ou sócio. Pela própria natureza do trabalho, inexistia um controle rígido quanto ao cumprimento diário de horário, mas sim havia uma espécie de banco de horas (item 4.6 do TVF).

66.1 Durante o mês, as horas eventualmente não utilizadas no desenvolvimento de atividades em projetos de clientes ou atividades do "Grupo Assa" eram registradas em diferentes tarefas, segundo formulário padronizado, tais como: (i) "não alocado/disponível", quando o trabalhador estava à disposição do contratante, aguardando a definição de nova atividade técnica, sem execução de trabalho externo; (ii) atividades internas; (iii) atividades de capacitação; e (iv) licença para enfermidade e outras licenças (Doc. 3, às fls. 9.538/9.734).

66.2 De acordo com a documentação, tendo em vista a necessidade de qualificação, bem como aderência às atividades empresariais, a empresa fiscalizada patrocinava treinamento e capacitação às pessoas físicas, inclusive de idioma da língua inglesa, por meio de escolas que ministravam os cursos ou mediante reembolso dos valores pagos pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas (item 4.13 do TVF).

67. Por meio da análise de notas fiscais, contratos e relatórios de atividades, o agente fiscal constatou que as horas adicionais trabalhadas pelos segurados no mês eram regularizadas mediante pagamento em dinheiro ou cômputo em um banco de horas, para compensação futura.

67.1 Da mesma maneira que oferecido aos seus empregados com vínculo formal, em alguns casos a fiscalização localizou o pagamento de bônus pelo sujeito passivo aos prestadores de serviço, como mecanismo de retribuição pelo alcance de metas de produtividade, confirmado pelas diligências fiscais (itens 4.5.1, 4.5.2 e 4.22 do TVF).

68. Os sócios das pessoas jurídicas contratadas, juntamente com os empregados da empresa recorrente, participavam dos programas de benefícios indiretos mantidos e ofertados pelo sujeito passivo, no que se refere ao seguro de vida em grupo e à assistência médica e odontológica (itens 4.9 a 4.12 do TVF).

69. Nas atividades desenvolvidas junto a clientes, os empregados e os sócios das prestadoras de serviços eram alocados na mesma estrutura organizacional, não havendo distinção ou mesmo identificação do nome da pessoa jurídica contratada para a prestação do serviço, sendo acompanhados por gerente de projetos e um "mentor" para incentivar o planejamento da carreira (item 4.8.2 do TVF).

70. O exemplo de proposta de trabalho, através de e-mail, obtida no procedimento de diligência fiscal é ilustrativo e convincente do propósito subjacente ao regime de contratação da pessoa jurídica, bastante revelador no sentido da prestação de serviço como segurado empregado (item 4.2, "k", do TVF):

*Eduardo;*

*Em função do nosso contrato anterior considerarmos seu perfil e experiência profissionais adequados e desse modo formalizamos nossa proposta de trabalho como consultor SAP FI SR para integrar a equipe de consultores do Grupo ASSA nas seguintes condições:*

*Regime de Contrato: PJ*

*Prazo: Indeterminado (contrato de um ano, renovável automaticamente)*

*Base: São Paulo (envolve viagens, inclusive no exterior)*

*Horário de trabalho: das 08h00min às 17h00min, de segunda a sexta-feira, não temos horas extras e sim Banco de Horas.*

*O Regime de pagamento de horas extras depende do Gerente do Projeto*

*Remuneração: R\$ 10.584,00 mensais fixos PJ*

*Descontos: Assistência Médica opcional Porto Seguro (aprox. R\$ 125,00 mensais); Seguro de Vida (aprox. R\$ 6,00 mensais)*

*Data de início: a definir (favor confirmar sua data de início)*

*Uma das características do Grupo ASSA é o cuidado tomado com seus consultores, por isso eles são objeto de avaliações periódicas e do acompanhamento por profissionais experientes, através de um programa de mentoring. Além disso, todos os consultores são classificados segundo níveis que obedecem a critérios rigorosos de experiência e qualificação. Dessa forma, aproveitamos para ressaltar as características de desenvolvimento de carreira dessa proposta de trabalho no Grupo ASSA.*

71. Quanto às decisões proferidas pela Justiça do Trabalho que rejeitam o vínculo empregatício dos sócios das pessoas jurídicas contratadas pelas empresas do "Grupo Assa", atribuído pela fiscalização do Ministério do Trabalho, cabe dizer que não irradiam efeito vinculante sobre o processo administrativo fiscal (fls. 15.267/15.271, 15.284/15.288 e 15.297/15.301).

71.1 Com efeito, ainda que possam conter matérias inter-relacionadas no âmbito do direito trabalhista e previdenciário, as autuações efetivadas pelos agentes públicos são distintas e, como tais, apoiadas em arcabouço probatório e fundamentos específicos segundo o propósito.

71.2 De qualquer forma, não há impedimento, pelo contrário, é recomendável a valoração da força axiológica da decisão judicial como elemento para a convicção do julgador administrativo.

71.3 No caso concreto, porém, verifico que a falta de reconhecimento do vínculo de emprego é decorrência direta do conjunto probatório do auto de infração lavrado pela fiscalização do Ministério do Trabalho, que o magistrado avaliou como insatisfatório para o intuito de comprovar os fatos descritos para a motivação do ato administrativo (fls. 15.275/15.281).

71.4 Outra é a situação desses autos. Segundo exposto linhas acima, entendo suficiente os elementos de prova trazidos no processo administrativo fiscal para comprovar os fatos que sustentam o lançamento do crédito tributário, em especial a prestação de serviços remunerados por segurado empregado.

#### **d) Demais fatos geradores**

72. A fiscalização também apurou crédito tributário em relação à prestação de serviços por segurados qualificados na categoria de contribuintes individuais, em que pese o vínculo como sócios de pessoas jurídicas. Adicionalmente, lançou de ofício crédito tributário decorrente da prestação de serviço pelo Sr. Javier Hernan do Porto, gerente de administração e finanças, e Sr<sup>a</sup> Marcela Alejandra Pastirik, diretora de desenvolvimento e apreciação de talentos, ambos sócios da empresa MP & JDP Consultoria Empresarial Ltda, contratada para a prestação dos serviços (itens 4.33.1 a 4.38).

73. Em tais casos, tendo em vista a motivação do lançamento fiscal, não houve contestação específica pelos recorrentes, não havendo na petição recursal, por sua vez, algum argumento e/ou documento capaz de prevalecer em sentido contrário à procedência do crédito tributário lançado.

**e) Multa Qualificada**

74. O recurso voluntário reclama da qualificação da multa de ofício, no importe de 150%, sob a alegação de que não houve dolo ou evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. Além disso, dada a infração praticada, o percentual da penalidade revela nítido caráter confiscatório e desproporcional, o que é vedado pelo inciso IV do art. 150 da Carta da República de 1988.

75. Pois bem. A decisão de piso não merece reforma. Como visto, o conjunto probatório carreado pelo agente lançador demonstra que o sujeito passivo, ao longo do tempo, beneficiou-se da prestação de serviços de trabalhadores na área de tecnologia da informação, na condição de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, mediante a dissimulação da sua contratação pela prestação de serviços por pessoas jurídicas, cujos sócios eram as pessoas físicas que exerciam as atividades.

76. O farto material obtido no decorrer do procedimento fiscal, já exaustivamente mencionado neste voto, põe em evidência, na linguagem de provas, a existência de uma política organizacional, devidamente estruturada, no sentido da contratação proposital de trabalho intelectual de pessoa física através da interposição fraudulenta de pessoa jurídica, não havendo motivos para a contratação desta que não seja a economia irregular dos tributos devidos na prestação de serviço, com lesão à Fazenda Pública.

77. A conduta configura uma ação dolosa com o propósito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, deixando de recolher os respectivos tributos, hipótese que autoriza a duplicação do percentual básico da penalidade (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996).

78. Por sua vez, escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a análise de questões que digam respeito à ocorrência de efeito confiscatório, haja vista que a questão demanda o exame da incompatibilidade da lei aplicável com preceitos de ordem constitucional. Argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

79. Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), assim redigida:

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

80. Uma vez presente o aspecto subjetivo para a majoração da multa de ofício, o percentual definido em lei é fixo, igual a 150%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, de maneira tal que é inviável a sua redução pelo julgador administrativo. Quanto ao pedido de aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não há amparo na legislação, por se tratar de multa de mora, a qual possui natureza diversa da multa de ofício, aqui lançada.

**f) Decadência**

81. Uma vez demonstrada a conduta dolosa e fraudulenta, a contagem do prazo decadencial é regida pelo inciso I do art. 173 do CTN, isto é, o direito de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

82. Esse entendimento está catalogado no verbete sumulado nº 72 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a seguinte redação:

*Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

83. Tendo o lançamento de ofício se aperfeiçoado com a ciência dos devedores em meados do ano de 2015, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano de 2010, não há que se falar em decadência do crédito tributário.

**g) Vínculos de Responsabilidade****CTN - Consultoria Tecnologia e Negócios Ltda**

84. O agente fazendário imputou o vínculo de responsabilidade solidária em nome da pessoa jurídica denominada de CTN - Consultoria Tecnologia e Negócios Ltda, com fulcro no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, e no inciso I do art. 124 do CTN (itens 4.8 e 11.2 do TVF, e Doc. 5, às fls. 10.222/10.331):

***Lei 8.212, de 1991***

*Art. 30 (...)*

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;*

*(...)*

***Código Tributário Nacional - CTN***

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*



85. Em contraposição, o recurso voluntário assevera que a autoridade fiscal não comprovou os requisitos indispensáveis para a formação de grupo econômico pelas empresas IBS Integrated Business Solutions Consultoria Ltda e CTN - Consultoria Tecnologia e Negócios Ltda. Ademais disso, é inexistente o interesse jurídico do devedor solidário nas operações autuadas.

86. Pois bem. O processo administrativo está instruído com provas de que as pessoas jurídicas integram um grupo de fato por coordenação, marcado pelo interesse comum no fato gerador que constitui o lançamento fiscal. Há confirmação da administração unitária, cujo representante legal é o Sr. Federico Alberto Tagliani, utilizando-se as empresas da explícita referência ao "Grupo Assa" quando do oferecimento de vagas de trabalho e das propostas de contratação de segurados, no regime de pessoa jurídica.

87. As atividades exercidas pelas duas empresas integrantes do grupo são assemelhadas e complementares, tendo constatado a fiscalização a combinação de recursos e/ou esforços para a realização dos objetivos comuns, mediante o rateio de despesas administrativas e comerciais, além do compartilhamento de trabalhadores, que executavam os serviços para uma e outra empresa do grupo, o que denota a participação conjunta e o interesse comum na situação que constitui o fato gerador decorrente do exercício da atividade econômica.

88. Por óbvio, a prática de rateio entre as pessoas jurídicas do grupo não afasta o vínculo de solidariedade. Mesmo que não se tenha uma confusão patrimonial, considerando o rateio de custos e despesas previamente ajustado e devidamente contabilizado, o que evidencia a autonomia das empresas e a existência de patrimônio distinto, o interesse comum no fato gerador mantém-se inalterado.

89. Em apoio às palavras acima, reproduzo trechos do acórdão recorrido, que, desde já, acrescento às minhas razões de decidir (fls. 14.961/14.962):

(...)

*A realidade fática constatada pelo fisco e demonstrado nos autos é a de que as empresas citadas no Relatório Fiscal formam um grupo econômico de fato. Senão vejamos:*

*A IBS e a empresa CNT fazem parte do Grupo ASSA, conforme Instrumento Particular de Convênio de Rateio de Custos, de fls. 10.222/10.223 apresentado à fiscalização, em 27/11/2014, convênio este firmado em 30/12/2007, em razão da utilização conjunta da estrutura operacional técnica e administrativa comum que prevê o compartilhamento dos recursos de ambas as empresas da seguinte forma:*

*- aproveitamento compartilhado de recursos humanos (Staff Corporativo) nos projetos desenvolvidos por cada uma das empresas, aferido através do resumo de horas aplicadas em cada projeto;*

*- rateio das despesas administrativas, na proporção entre a receita bruta total de cada sociedade e a receita bruta total de ambas;*

- *rateio das despesas comerciais com base no esforço despendido no desenvolvimento de possíveis negócios em cada uma das empresas.*

*Reforçando este entendimento consta inclusive nos Relatório Suporte da ND nº 25 a 36, de 2010, de fls. 10.225/10.331 em que a IBS cobra mensalmente a CNT pela transferência de custos e ou despesas de responsabilidade da última, pelo aproveitamento compartilhado de recursos humanos e pelo rateio das despesas comerciais, onde são informados o nome do colaborador (PF), o nome e o centro de custo do cliente no qual o colaborador prestava serviços, as horas trabalhadas neste cliente, o centro de custo das horas do colaborador e o rateio do custo que caberia à CNT.*

*Há de se observar que não é o mero fato de a autuada compartilhar recursos e ratear despesas que vai indicar a existência de um grupo econômico, mas sim todos os fatos narrados pela fiscalização, e não negado pela impugnante CTN em sua peça impugnatória.*

*Os documentos, de fls.14.420/14.549, e que são ficha cadastral completa, DIPJ das duas empresas e resultado de consulta aos sistemas informatizados da RFB comprovam a existência de grupo econômico, na medida em que demonstram que o representante legal tanto da IBS como da CTN é o Sr. Federico Alberto Tagliani. De igual modo os documentos do Grupo ASSA Word Wide S. A, empresa multinacional sediada na Espanha, dispõe como seu dirigente no Brasil o mesmo Sr. Federico Alberto Tagliani. Anexa às fls. 14.412/14.419, entrevista deste sobre a atuação do Grupo ASSA no Brasil.*

*(...)*

90. Logo, identificado e caracterizado o grupo econômico, assim como o interesse comum no fato gerador, as provas colhidas pelo agente fazendário permitem a imputação da responsabilidade solidária em nome da recorrente, CTN - Consultoria Tecnologia e Negócios Ltda, com lastro no inciso I do art. 124 do CTN e no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c inciso II do art. 124 do CTN.

91. De tal maneira que a solidariedade abarca não só as contribuições previdenciárias, como também as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros).

### **Federico Alberto Tagliani, sócio administrador**

92. A autoridade fiscal reputou ao Sr. Federico Alberto Tagliani, dada a sua condição de sócio e diretor eleito, segundo a 17ª alteração do contrato social, a responsabilidade solidária pelos débitos constituídos em face da pessoa jurídica autuada, com fundamento nas disposições do inciso III do art. 135 c/c inciso II do parágrafo único do art. 121, ambos do CTN (item 11.2 do TVF e fls. 59/68):

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*(...)*

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*(...)*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*

93. Em linha de defesa, o recorrente aponta que a mera qualidade de administrador da pessoa jurídica não basta para a sua responsabilização pessoal, devendo haver prova inequívoca da participação ativa da pessoa física no nascimento da obrigação tributária, além da demonstração que o administrador agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social, sendo que, no presente caso, tal prova definitivamente deixou de ser produzida pelo agente fiscal.

94. Pois bem. Levando-se em consideração os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal, não vejo como excluir a responsabilidade solidária do diretor da empresa autuada. Copio novamente trechos do acórdão recorrido, que ora corroboro pelo seus próprios fundamentos, os quais acabam por sintetizar adequadamente o cenário descrito pela fiscalização (fls. 14.965):

*(...)*

*No presente caso ficou bastante claro que o IBS utilizou os contratos com prestadores de serviço pessoa jurídica com o objetivo de dissimular a contratação das pessoas físicas que executavam os serviços. Ou seja, o sujeito passivo agiu intencionalmente, com evidente intuito de fraude, ao utilizar procedimento não aceito pela legislação trabalhista e previdenciária, efetuando reiteradamente o pagamento de remuneração aos empregados e contribuintes individuais, por meio das prestadoras de serviço PJ. Mecanismo este usado com o objetivo de excluir esta remuneração da base de cálculo das contribuições sociais e do imposto de renda retido na fonte.*

*Na verdade, tal comportamento demonstra não se tratar de um mero equívoco, evidenciando, sim, a existência de dolo por parte da Contribuinte, devendo seus administradores responder solidariamente pelos créditos tributários apurados, nos termos*

*da legislação vigente. Tal conduta motivou, inclusive, a qualificação da multa de ofício e a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).*

*Desse modo, há evidências suficientes para considerar que a conduta do administrador, no caso em tela, configura infração à lei e, por conseguinte, o torna apto a figurar como responsável solidário no pólo passivo da presente autuação.*

(...)

95. Como antes dito, os fatos verificados são provenientes de um comportamento organizacional, intencional e continuado ao longo do tempo, em que a participação consciente e ativa do diretor da empresa constitui elemento indissociável, não sendo possível cogitar que o método de contratação de pessoas jurídicas, com o propósito de dissimular a prestação de serviços por segurados empregados e/ou contribuintes individuais, deu-se alheio à prática de quaisquer atos pelo administrador da empresa, o qual detém poderes para determinar, permitir e/ou validar as condutas da sociedade, inclusive fazer cessar as ilicitudes.

96. É de ver-se, portanto, que durante o exercício da administração em nome da sociedade, o Sr. Federico Alberto Tagliani, na qualidade de diretor designado no contrato social, foi responsável por transgressões conscientes à lei penal, através da distorção dos elementos do fato gerador para o fim de evitar a subsunção à regra matriz de incidência da norma tributária (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964). Tais atos praticados com infração à lei pelo administrador mantêm conexão com a ocorrência dos fatos jurídicos tributários objeto do lançamento fiscal.

97. Dessa forma, uma vez cumpridos os requisitos do art. 135 do CTN, é devida a responsabilização da pessoa física recorrente, não merecendo reforma as conclusões do acórdão contestado.

## **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO dos recursos voluntários, REJEITO as preliminares e a decadência e, no mérito, NEGO-LHES PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess