



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

Processo n° 10580.729529/2014-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-005.718 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. INFRAÇÕES DIVERSAS
Recorrente JPNOR ENGENHARIA LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SEGURADOS EMPREGADOS. CONTRATAÇÃO. PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA.

Constatada a contratação de segurado empregado por meio de pessoa jurídica interposta, deve ser desconsiderado o vínculo formal e exigidas as contribuições devidas pela contratação do segurado empregado.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. CONTRATAÇÃO DE ESTAGIÁRIOS. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. EXISTÊNCIA.

1. Segundo o art. 3º da Lei 11.788/2008, o estágio não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, se forem observados determinados requisitos e se forem cumpridas as obrigações contidas no termo de compromisso entre o educando, a parte concedente do estágio e a instituição de ensino.

2. Neste caso concreto, apenas os estagiários cuja documentação não foi apresentada foram considerados segurados empregados, o que derrui a alegação das recorrentes, de que o agente não demonstrou a existência dos elementos da relação de empregado para cada uma das pessoas contratadas.

DIVERGÊNCIAS ENTRE AS GFIP'S E AS FOLHAS DE PAGAMENTO. EXISTÊNCIA.

1. A existência de divergências entre as GFIPs e as folhas de pagamento se deve ao fato de que a contribuinte atribuía o código de não incidência às verbas relacionadas no relatório fiscal.

2. As bases de cálculo foram extraídas das folhas de pagamento apresentadas pela contribuinte em meio digital, ao passo que os recorrentes não

demonstraram que o agente autuante se utilizou de valores que não poderiam compor a base do lançamento.

5. O salário-de-contribuição é constituído pela totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, na dicção do inc. I do art. 28 da Lei 8.212/1991, e não por grupo de verbas.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. CABIMENTO.

1. É, sim, cabível a aplicação da sanção pecuniária em relação às exigências mantidas no presente acórdão, ex vi do art. 35-A da Lei 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores.

2. Demonstrado o dolo do contribuinte caracterizado pela sua vontade livre e consciente de praticar a conduta ilícita e de obter determinado resultado, realizando os atos descritos nos tipos legais (sonegação e conluio), impõe-se a qualificação da multa por expressa determinação legal.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONDUCTAS DIVERSAS. CABIMENTO.

1. Cada auto de infração foi constituído para a aplicação de multa por descumprimento de uma obrigação acessória específica, prevista em dispositivo legal diferente, pelo que cabível a aplicação da penalidade.

2. A multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 pune conjuntamente a falta de recolhimento do tributo (obrigação principal) e a falta de declaração/declaração inexata (obrigação acessória de declarar)

3. Desse modo, impossível a aplicação conjunta da multa cominada no art. 35-A com outra multa por descumprimento da obrigação acessória de declarar.

4. Uma vez que os autos de infração de obrigação acessória foram lavrados em decorrência de obrigações diversas da falta de declaração/declaração inexata, devem ser mantidas as autuações, não havendo duplicidade de punição pela mesma conduta.

RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI.

Demonstrado que os administradores participaram diretamente na assinatura dos contratos para contratação de segurados empregados por meio de pessoas jurídicas interpostas, cabível a sua responsabilização por ter agido com infração da lei, nos termos do art. 135 do CTN.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

Constatada a existência de grupo econômico de qualquer natureza, exsurge a solidariedade legal, prevista no art. 30, inc. IX, da Lei 8.212/1991, com fundamento no art. 124, inciso II do CTN, não havendo que se perquirir acerca de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, conhecer parcialmente do recurso, vencidos os conselheiros James Abdul Nasser Feitoza, Bianca Felicia

Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci, que o conheciam integralmente; por unanimidade, rejeitar as preliminares; e, no mérito, (i) pelo voto de qualidade, negar-lhe provimento nas partes relativas à caracterização de vínculo empregatício das pessoas jurídicas prestadoras de serviços ao recorrente, agravamento da multa de ofício, afastamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias e exclusão da solidariedade, vencidos os conselheiros Jamed Abdul Nasser Feitoza, Bianca Felicia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci, que davam provimento ao recurso com relação a essas matérias; e, (ii) por unanimidade, negar-lhe provimento com relação às demais matérias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Túlio Teotônio de Melo Pereira.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Tulio Teotonio de Melo Pereira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Tulio Teotonio de Melo Pereira, Bianca Felicia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

A autoridade fiscal da Delegacia da Receita Federal em Salvador lavrou, em face da contribuinte e dos solidariamente obrigados, os seguintes Autos de Infração (AI):

1. **AI nº 51.068.712-1** – Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação principal (desconto de segurados), relativa ao recolhimento da contribuição devida à Seguridade Social, ;
2. **AI nº 51.068.711-3** - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação principal (patronal), relativa ao recolhimento da contribuição devida à Seguridade Social;
3. **AI nº 51.068.713-0** - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação principal (outras entidades), relativa ao recolhimento da contribuição devida a outras entidades (terceiros), parte integrante do PAF nº 10580.729.530/2014-17;
4. **AI nº 51.068.714-8** - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, por ter o contribuinte desatendido o que determina a Lei nº 8.218/1991, artigo 11, §§ 3º e 4º (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 22);
5. **AI nº 51.068.715-6** - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, por ofensa ao disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso II, combinado com o previsto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 225, inciso II, §§ 13 e 17 (CFL nº 34);
6. **AI nº 51.068.716-4** - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, por infração ao disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 33, §§ 2º e 3º, combinado com o previsto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 233, parágrafo único (CFL nº 38);
7. **AI nº 51.068.717-2** - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, por descumprimento de obrigação acessória estabelecida pela Lei nº 8.212 de 24/7/1991, artigo 30, inciso I, alínea “a” e pela Lei nº 10.666 de 8/5/2003, artigo 4º, caput, combinado com o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 216, inciso I, alínea “a” (CFL nº 59).

Doravante, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, que bem retrata os fatos e os fundamentos do lançamento, e das impugnações:

As contribuições lançadas por meio dos AI de que trata o presente processo são incidentes sobre as remunerações pagas a administradores, a prestadores de serviços – contribuintes individuais, e a segurados empregados.

O contribuinte é uma sociedade limitada que tem, dentre outros objetivos, conforme seu contrato social: a prestação de serviços técnicos de engenharia, [...]

O contribuinte foi intimado várias vezes a apresentar documentos, mas apesar de reiteradas tentativas ele deixou de apresentar alguns documentos/informações.

[...]

FATOS GERADORES

COMPARAÇÃO GFIP X FOLHA DE PAGAMENTO

Foi realizado o confronto entre as bases de cálculo contidas nas folhas de pagamento, apresentadas em meio digital (conforme Manad), e as bases de cálculo declaradas por meio de GFIP, tendo sido a diferença a maior, identificada na folha de pagamento, considerada como base de cálculo do lançamento. Como resultado de tal comparação elaborou-se um demonstrativo contendo as remunerações daqueles empregados em relação às quais há diferenças entre a folha de pagamento e a GFIP (Anexo 06). Também foi elaborado um demonstrativo que relaciona as remunerações e empregados nas competências onde não foram identificadas divergências entre a folha de pagamento e a GFIP (Anexo 7).

Parte das referidas divergências é relativa a valores pagos a segurados empregados com as rubricas: 0700 – Aviso Prévio Indenizado, 0903 – Média de Anuênio, 0904– Média Adic. Periculosidade, 0908 – Média DSR de Hrs Extras e 0909 – Média de Hrs Extras. Essa constatação foi obtida pela análise da folha de pagamento digital – Manad: verificou-se que na sua folha de pagamento o contribuinte atribuiu a essas rubricas o código “8” no campo “base PS”, sendo que nos sistemas de folha de pagamento do autuado, o referido código indica a não incidência de contribuição previdenciária e para outras entidades e fundos. O contribuinte foi intimado, por meio do TIF 03, cuja intimação foi reiterada pelo TIF 04, a justificar a não incidência de contribuições sobre as referidas rubricas, tendo respondido que existia a incidência (Anexo 5).

DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO GILRAT

Pela análise das GFIP enviadas pelo contribuinte, constatou-se que ele declarou, erroneamente, como se estivesse classificado na “CNAE 8299799 – outras atividades de serviços P. P. as empresas não e. anteriormente”, em relação a qual, a legislação prevê uma alíquota gilrat igual a 1%. Contudo, ele deveria ter se enquadrado na CNAE “7112000 –Serviços de engenharia”, em relação a qual, a alíquota GILRAT é de 3%. Dessa feita, foi revisto o seu enquadramento e lançada a diferença de contribuições relativas ao GILRAT apurada de acordo com as bases de cálculo declaradas por meio de GFIP em todas as competências de 2010, com exceção àquelas apresentadas relativamente à matriz, para as competências 12/2010 e 13/2010,

em relação às quais houve declaração em GFIP com a CNAE correta (7112000).

O multiplicador do Fator Acidentário de Prevenção – FAP, (regulamentado pelo Decreto nº 6.042, de 12/2/2007, publicado no DOU de mesma data) aplicável no período, ao contribuinte, é de 1,167.

SEGURADO EMPREGADO REGISTRADO PELO CONTRIBUINTE COMO ESTAGIÁRIO

O contribuinte apesar ter sido intimado, por meio dos TIF 03 e 04 a apresentar a documentação que comprovasse a regularidade na contratação dos estagiários relacionados o Anexo 01 do TIF 03, atendeu, parcialmente, a essa intimação. Por esse motivo, os estagiários relacionados em quadro contido às fls. 66/70, cuja documentação não foi apresentada foram considerados segurados empregados e suas remunerações consideradas como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESSOAS FÍSICAS FORMALIZADAS COMO SE FOSSEM PRESTADOS POR PESSOAS JURÍDICAS

Ao apreciar os registros contábeis do contribuinte, constatou-se um valor significativo de despesas com a contratação de prestadores de serviços. Foram despendidos cerca de 38 milhões de reais em um período em que a receita bruta foi de aproximadamente 70 milhões de reais e as despesas com salários de empregados foram de 5,17 milhões. Constatou-se, ainda, que as despesas com plano de saúde médico e odontológico de cerca de R\$ 2,74 milhões correspondem a mais de 50% do total de despesas com salário de empregados. Foi elaborado o Anexo 14 que discrimina todos os lançamentos contábeis relativos a essas prestações de serviços. Tal constatação aliada a outras que serão relacionadas levaram à conclusão de que o contribuinte tem como conduta contumaz remunerar parte de seus segurados empregados utilizando-se de pessoas jurídicas.

A onerosidade nessa prestação de serviços está refletida na formalização de pagamentos devidos aos segurados, como se fossem devidos à pessoa jurídica. Os serviços faturados como se fossem prestados por pessoas jurídicas foram prestados em caráter não eventual, uma vez que eles foram prestados de forma continuada, conforme evidencia a relação de pagamentos, Anexo 10, pela quantidade de meses em que a prestação se deu. Verificou-se que os serviços foram prestados durante todo o ano de 2010. Constatou-se, ainda, da análise dos instrumentos contratuais apresentados, que alguns prestadores estão vinculados ao contribuinte desde 2003.

Pesquisando-se, por meio de amostragem, as atividades econômicas das pessoas jurídicas formalizadas como prestadoras nesse caso, com base nos dados cadastrais (fornecidos por elas) nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil –RFB (Anexo 8), foi constatado que, quase a totalidade das pessoas jurídicas desenvolvem a

atividade fim do contribuinte. Nesse sentido, conforme Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho – TST, tais contratações seriam ilegais e os vínculos se dariam com o tomador de serviços.

Verificou-se, por meio de análise das informações prestadas em GFIP pelas pessoas jurídicas formalizadas como contratadas, que nenhuma delas contratou empregados durante o ano de 2010, parte delas declarou apenas o pró-labore do sócio administrador e as demais se declararam como sem movimento (remuneração). Tais constatações demonstraram o caráter pessoal das prestações por parte de sócios.

Com base nas informações contidas nos sistemas informatizados da RFB constatou-se que todas as pessoas jurídicas (tratadas no Anexo 9) prestaram serviços apenas ao contribuinte em 2010, sendo que tal fato pode ser constatado pela apreciação da relação de pagamentos, Anexo 10, que contém os valores pagos em relação a notas fiscais emitidas contra a Jpnor que foram emitidas com numeração sequencial.

A característica dos serviços demonstra que os prestadores estavam subordinados às diretrizes dos administradores da empresa, pois os sócios e/ou representantes legais das pessoas jurídicas referidas estavam vinculados aos gerentes e a dirigentes do contribuinte.

Reforça o entendimento de que a relação contratual real não se deu entre as pessoas jurídicas e o contribuinte, o fato dele custear plano de saúde aos prestadores de serviço. O contribuinte intimado a prestar esclarecimentos a respeito dessa prática, por meio dos TIF 03 e 04 manifestou como segue: “Os lançamentos referem-se aos descontos dos benefícios de assistências média e odontológica cedido pela JPNOR aos prestadores de serviços, os quais são deduzidos das respectivas notas fiscais/faturas” (conforme Anexo 5).

O contribuinte apresentou as faturas mensais dos planos de saúde contendo os relatórios analíticos dos beneficiários titulares e dependentes (Anexo 4), que apreciados, levaram às seguintes conclusões: (a) diversos sócios e ou responsáveis legais das pessoas jurídicas formalizadas como prestadores de serviços ao contribuinte constam como beneficiários dos planos de saúde oferecido pela empresa a seus empregados, (b) a quantidade de beneficiários representa mais que o dobro da quantidade de segurados empregados e dirigentes declarados em GFIP, conforme evidencia o demonstrativo denominado Tabela 5 contida às fls. 73 e 74 do relatório fiscal.

Alguns segurados, que são registrados como empregados pelo contribuinte são, também, remunerados por meio de pessoas jurídicas conforme discriminado na Tabela 6 do item 40 do relatório fiscal (fls. 74/75). A título de exemplo, cita-se o caso de Altemar Barbosa Cardoso, CPF, nº 400.915.035-15 que é diretor administrativo e financeiro com remuneração mensal formalizada de R\$ 584,33 em 2010. Ele é diretor e sócio da

Gema – Consultoria Planejamento e Apoio Administrativo Ltda, CNPJ nº 07.461.196/0001-60 e da Gerenproj Engenharia e Serviços Ltda, CNPJ nº 01.507.593/0001-40, e por meio dessas pessoas jurídicas, recebeu da Jpnor o valor de R\$ 298.484,80 (conforme Anexo 10), valor esse que é compatível com sua função.

Além disso, outro fato que caracteriza a fraude na formalização da contratação de pessoas jurídicas prestadores de serviço, é o fato de muitas dessas pessoas funcionarem no mesmo endereço, reforçando a conclusão de que elas foram criadas para dissimular o vínculo do segurado empregado com o contribuinte, objetivando não pagar tributos. A título de exemplo, cita-se o endereço: Rua Brasil, nº 129, sala 01, Dias Dávila (BA), que é o endereço formal de 50 dessas pessoas jurídicas (conforme Anexo 13).

Tais constatações levaram à comprovação de que o contribuinte tem por conduta contumaz, a contratação de segurados empregados por meio de pessoas jurídicas interpostas, com o intuito de impedir o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador de tributos (contribuição previdenciária e Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF). Por esse motivo todas as remunerações pagas às pessoas jurídicas arroladas no Anexo 10 são remunerações a segurados empregados. Sobre esses salários de contribuição também foi lançada a contribuição previdenciária que deveria ter sido descontada, relativa à parte dos segurados.

Apresenta-se na tabela 07, no item 42 do relatório fiscal (fls. 75/80), a relação de pessoas jurídicas por meio das quais foram formalizados os pagamentos com a remuneração total no ano.

Para apuração dos valores de contribuição devidos e lançados foram identificadas nos autos, as bases de cálculo, com os seguintes códigos de levantamento:

GF – Fatos geradores declarados em GFIP: este lançamento foi utilizado para o registro das remunerações, da parte descontada, das deduções de salário-família e salário maternidade, dos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como das compensações, conforme declarado em GFIP, tendo sido criado para demonstrar a apropriação das guias de recolhimento e demais créditos previdenciários existentes, não sendo considerado para a identificação dos valores lançados.

FP – Divergências Folha de pagamento Manad X GFIP – segurados empregados.

PJ – Remuneração de segurados empregados através de empresa – PJ.

ES – Remuneração dos estagiários sem comprovação.

RA – Diferença do enquadramento do RAT – matriz.

RF – Diferença do enquadramento do RAT – filiais.

Os valores utilizados para abater as contribuições apuradas (créditos em favor do contribuinte) foram registrados com os seguintes códigos: GPS – Guias da Previdência social, DNF – Valores de retenção destacados nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte e RMP – Valores compensados informados na GFIP. Também foram considerados como créditos os valores incluídos nos Lançamentos de Débitos Confessados em GFIP – LDCG nº 36.996.376-8 (competência 01/2010), nº 36.996.378-4 (competência 01/2010) e 43.886.277-5 (competências 04/2010 e 06/2020).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS – RFFP

Tendo em vista a conduta omissiva do sujeito passivo, no que diz respeito à omissão na GFIP, foi formalizada RFFP em função, em tese, do Crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, tipificado no Código Penal, artigo 337-A.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA APLICADA

Restou comprovada a conduta dolosa praticada pelo contribuinte, por meio de seus administradores, que remunerou segurados empregados, utilizando-se de pessoas jurídicas, com vistas a impedir o fisco, o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias (devidas pelo contribuinte e pelos segurados) e do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Os administradores do contribuinte agiram intencionalmente, modificando as características essenciais dos fatos geradores. Tendo sido tal conduta fruto de um ajuste doloso entre o contribuinte e seus empregados. Em função disso, a multa aplicada foi duplicada, conforme Lei nº 8.212/1991, artigo 35-A, combinado com o disposto na Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I, § 1º.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

A prática ilícita adotada pelo contribuinte, por meio de seus diretores administrativos, não sócios, Carlos Gonzalez Garcia, Davi Barbosa Azevedo e, Pablo Saraiva Ribeiro Gonzalez, resultou na consideração dessas pessoas físicas como responsáveis solidários pelos créditos tributários tratados no presente processo em função do que determina o CTN, artigo 135, inciso III. Tais responsáveis solidários foram cientificados da autuação e de sua sujeição passiva por meio de Termos de Sujeição Passiva Solidária – TSPS.

Tendo em vista que o contribuinte integra um grupo econômico formado por ele e seus sócios pessoas jurídicas, Azevedo Participações Ltda, e Gonzalez Garcia Participações Ltda (cujos sócios são as pessoas físicas que eram, à época de ocorrência dos fatos geradores, administradores do contribuinte), os seus sócios foram arrolados como sujeitos passivos por meio de TSPS, tendo em vista o que dispõe a Lei nº 8.212/1991, artigo 30, inciso IX e a IN RFB nº 971/2009, de 13/11/2009, artigos 494 e 495.

*AUTUAÇÕES POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**AI CFL 22 – AI DEBCAD N° 51.068.714-8*

O contribuinte utilizou sistema eletrônico de processamento de dados e por este motivo foi intimado a apresentar informações de folha de pagamento em meio digital, de acordo com o leiaute estabelecido no Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, aprovado pela Portaria INSS MPS/SRP n° 12, de 20/6/2006. O autuado omitiu e prestou incorretamente as informações solicitadas, pois foi constatado que as informações contidas nos arquivos disponibilizados não correspondem ao valor real das operações escrituradas. Especificamente, foram omitidas das folhas de pagamento em meio digital, as remunerações dos segurados empregados, formalizadas como se fossem efetuadas a pessoas jurídicas. Os valores totais das remunerações não incluídas nos arquivos digitais foram discriminados na Tabela 07 do item 62 do relatório fiscal.

Em função disso foi aplicada a multa de R\$ 630.218,05, prevista na Lei n° 8.218/1991, artigo 12, inciso II e parágrafo único, que corresponde a 5% sobre o valor omitido ou incorreto, limitado a 1% da receita bruta do período.

AI CFL 34 – AI DEBCAD N° 51.068.715-6

O contribuinte deixou de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias e todas as quantias descontadas. Especificamente, o contribuinte deixou de lançar em títulos próprios de sua contabilidade a remuneração paga a parte de seus segurados empregados, pois contabilizou a remuneração de segurados empregados nas contas contábeis “Serviços de Terceiros PJ – Administração” e “Serviços de Terceiros PJ – Produção”. Em função disso foi aplicada a multa de R\$ 18.128,43, prevista na Lei n° 8.212/1991, artigo 92 e 102, combinado com o RPS, artigo 283, inciso II, alínea “a” e artigo 373. O valor da multa foi atualizado por meio da Portaria Interministerial MPS MF n° 19, de 10/1/2014.

AI CFL 38 – AI DEBCAD N° 51.068.716-4

O contribuinte deixou de apresentar documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei n° 8.212/1991 solicitados por meio de termos de intimação. Especificamente, o contribuinte, apesar de intimado por meio do TIF 02, reiterado pelo TIF 03 e TIF 04, deixou de apresentar instrumentos dos contratos de prestação de serviços, discriminados conforme tabela 08 do item 73 do relatório fiscal. O contribuinte também não apresentou os documentos relativos à contratação de estagiários que foi solicitada por meio do TIF 03, conforme discriminado na Tabela 09 do item 73 do relatório fiscal. Em função disso foi aplicada a multa de R\$ 18.128,43, prevista na Lei n° 8.212/1991, artigo 92 e 102, combinado com o RPS, artigo 283, inciso II, alínea “j” e artigo 373. O valor da multa foi atualizado por meio da Portaria Interministerial MPS MF n° 19, de 10/1/2014.

AI CFL 59 – AI DEBCAD N° 51.068.717-2

O autuado deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados a seu serviço. Apesar de ter remunerado pessoas físicas segurados empregados, formalizou tais contraprestações como se fossem decorrentes de contratação de pessoas jurídicas, conforme mencionado, dessa forma, deixou de descontar dos valores pagos as contribuições devidas pelos empregados. Em função disso foi aplicada a multa de R\$ 1.812,87, prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 92 e 102, combinado com o RPS, artigo 283, inciso I, alínea “g” e artigo 373. O valor da multa foi atualizado por meio da Portaria Interministerial MPS MF nº 19, de 10/1/2014.

[...]

Os sócios administradores arrolados como sujeitos passivos responsáveis solidários, Davi Barbosa de Azevedo, Carlos Gonzalez Garcia e Pablo Saraiva Ribeiro Gonzalez (CFP nº 786.260.565-91) apresentaram impugnações conjuntas (fls. 1.544/1.604, fls. 2.352/2.408, fls. 2.422/2.478, fls. 2.512/2.524, fls. 2.538/2.599, fls. 2.613/2.673) em 24/12/2014 (conforme carimbo de protocolo à fls. 1.544, 2.352, 2.422, 2.512, 2.538, 2.613) [...].

[...]

A Jpnor apresentou impugnações (fls. 1.647/1.650, fls. 1.667/1.717, fls. 1.734/1.792, fls. 1.826/1.871, 1.908/1.967, fls. 2.285/2.335) em 24/12/2014, conforme carimbo de protocolo às fls. 1.647, 1.667, 1.734, 1.826, 1.908, 2.285), [...]

[...]

A Azevedo Participações Ltda e a Gonzalez Garcia Participações Ltda. apresentaram impugnações (fls. 1.888/1.897, fls. 2.155/2.165, fls. 2.207/2.217, fls. 2.246/2.255, fls. 2.266/2.274, fls. 2.492/2.501) em 24/12/2014 (conforme carimbo de protocolo à fls. 1.888, 2.155, 2.207, 2.246, 2.266, 2.492), [...].

[...]

Em sessão de julgamento realizada 29 de abril de 2015, a DRJ julgou improcedentes as impugnações, conforme decisão assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Permite-se à autoridade tributária desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, em desconformidade com a lei, com o objetivo de reduzir o montante do tributo devido.

IDENTIFICAÇÃO DE SEGURADO OBRIGATÓRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tem, dentre suas atribuições, competência para identificar a ocorrência de remuneração a segurados obrigatórios da previdência social.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APRESENTAR ARQUIVOS DIGITAIS COM ERRO OU OMISSÃO.

Constitui infração à legislação tributária, apresentar arquivos em meio digital que contenham informações incompletas ou inexatas.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE CONTABILIZAR DE FORMA DISCRIMINADA.

Constitui infração à legislação previdenciária, deixar 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.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE ARRECADAR CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELOS SEGURADOS.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto, as contribuições previdenciárias dos segurados sob sua remuneração.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE APRESENTAR DOCUMENTOS RELACIONADOS COM CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à legislação previdenciária, deixar de apresentar, em conformidade com a intimação fiscal, documentos relacionados com contribuições previdenciárias à fiscalização.

GRUPO ECONÔMICO.

As empresas que integram um grupo econômico respondem solidariamente pelas obrigações decorrentes da Lei nº 8.212/1991.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Conforme se observa no voto condutor do acórdão recorrido, "o contribuinte admite, em sua peça impugnatória, serem devidas as diferenças de contribuições referentes ao GILRAT" (fl. 2727).

A contribuinte foi intimada da decisão em 18/06/2015 (fl. 2757) e interpôs recurso voluntário em 15/07/2015 (fls. 2759 e seguintes), no qual deduziu as seguintes teses de defesa:

1. Nulidade dos lançamentos por vício material. Falta de discriminação de forma clara e precisa dos fatos geradores das contribuições previdenciárias. Ausência de demonstração dos elementos da relação de emprego para cada um dos prestadores considerados segurados empregados;
2. Legalidade e validade dos contratos de prestação de serviços firmados com terceiros. Inexistência de relação de emprego. Improcedência das exigências fiscais concernentes às contribuições de prestadores enquadrados como empregados segurados;
3. Legalidade da contratação de estagiários. Atendimento aos requisitos da Lei 11.788/2008;
4. Inexistência de divergências na folha de pagamento (FOPAG x GFIP);
5. Indevida aplicação da multa de ofício e a nulidade e ausência de requisitos para a sua qualificação;
6. AI 51.068.714-8: ratifica as teses tratadas no itens 1 e 2 acima; e acrescenta tese de nulidade e inaplicabilidade da multa prevista no art. 12, inc. II, parágrafo único, da Lei 8.212/1991; e que para a suposta infração já foi aplicada a multa prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991;
7. AI 51.068.715-6: ratifica as teses tratadas no itens 1 e 2 acima, acrescenta que para a suposta infração já foi aplicada a multa prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991;
8. AI 51.068.716-4: afirma que apresentou todos os documentos solicitados nos Termos de Intimação fiscal e que a multa é destituída de equidade e razoabilidade;
9. AI 51.068.717-2: ratifica as teses tratadas no itens 1 e 2 acima, acrescenta que para a suposta infração já foi aplicada a multa prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991;
10. Pede seja cancelado o arrolamento de bens, requerendo, ao final, seja provido o recurso voluntário, para que seja decretada a nulidade e/ou improcedência dos lançamentos;

Não consta que os solidariamente obrigados tenham sido intimados da decisão da DRJ, mas todos apresentaram seus recursos voluntários, conforme fls. 2840 e seguintes, e fls. 2872 e seguintes.

Nas razões recursais, Davi Barbosa de Azevêdo, Carlos Gonzalez Garcia e Pablo Saraiva Ribeiro Garcia ratificaram as razões apresentadas pela contribuinte e acrescentaram o seguinte:

1. Inexistência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Já as solidariamente obrigadas Azevedo Participações Ltda e Gonzalez Garcia Participações Ltda igualmente ratificaram as razões recursais, acrescentando, ainda, o seguinte:

2. Grupo econômico. Inexistência de responsabilidade solidária. A constituição do fato gerador por uma só empresa.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

Os recursos voluntários são tempestivos e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, serem conhecidos.

2 Da preliminar de nulidade do lançamento por vício material

Todos os sujeitos passivos alegam que os lançamentos são nulos de pleno direito, diante da falta de discriminação de forma clara e precisa dos fatos geradores das contribuições previdenciárias e diante da ausência de demonstração dos elementos da relação de emprego para cada um dos prestadores considerados segurados empregados.

Em arremate à tese da nulidade do lançamento, os recorrentes sintetizam seus argumentos nos seguintes termos:

[...] considerando a ausência de demonstração clara e precisa dos fatos geradores, em especial a falta de demonstração pela Autuante dos elementos de relação de emprego, quais sejam, a onerosidade, a não eventualidade, a subordinação, e a pessoalidade, COM RELAÇÃO A CADA UMA DAS PESSOAS FÍSICAS que prestaram serviços para a Recorrente por força de Contratos de Prestação de Serviços de natureza civil, e considerando as disposições do art. 5º, incisos LIV e LV, da Carta Magna, do art. 2º da Lei 9.784/99 e dos arts. 114, 116 e 142 do CTN, requer seja PROVIDO o presente Recurso Voluntário, para o fim de declarar NULO por vício material os lançamentos relativos as exigências de contribuições previdenciárias decorrentes do enquadramento de prestadores de serviços como segurados empregados, consubstanciados nos Autos de Infração DEBCAD n°s 51.068.711-3; 510687121; 510687148; 510687156; 510687164; 510687172.

Pois bem.

Segundo o § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social, o auditor fiscal poderá desconsiderar o vínculo negocial e efetuar o enquadramento como segurado empregado, caso constate que o segurado contratado, sob qualquer denominação, preenche as condições referidas no inc. I do caput do art. 9º.

Esse inc. I preleciona que empregado é que aquele que presta serviço em caráter não eventual, sob subordinação e mediante remuneração. Veja-se:

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

I - como empregado:

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

.....

Art. 229. [...]:

*§ 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. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

Como se vê, para a descaracterização do vínculo pactuado, a legislação previdenciária exige a demonstração (a) de não eventualidade; (b) de subordinação e (c) de remuneração, a fim de corroborar a existência efetiva de vínculo empregatício, oculto sob a contratação de contribuinte individual, de trabalhador avulso, ou de qualquer outra denominação.

O art. 3º da CLT preceitua que se considera "empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário".

Segundo a doutrina do Direito do Trabalho, "na definição legal brasileira estão os seguintes requisitos da figura do empregado: a) pessoa física; b) subordinação compreendida de forma mais ampla que dependência; c) ineventualidade do trabalho; d) salário; e) pessoalidade da prestação de serviços, esta resultante não da definição de empregado, mas de empregador"¹.

Comprovada a existência efetiva do vínculo empregatício, mormente em função da demonstração dos requisitos acima, há repercussão jurídica nas esferas trabalhista e tributária.

No âmbito trabalhista, o item I da Súmula 331/TST preleciona que "a contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário". A parte final do item II do citado verbete, por outro lado, preceitua que não forma vínculo a contratação de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistentes a pessoalidade e a subordinação direta.

Como sabido e amplamente divulgado, o Supremo Tribunal Federal delimitará as hipóteses de terceirização de mão-de-obra, diante do que se compreende por atividade-fim, visto que tal delimitação é de índole eminentemente constitucional, *ex vi* do art. 5º, inc. II, da Constituição Federal, que preconiza, de forma reflexa, a liberdade de contratar.

Nesse sentido, cita-se o Tema 725/STF, com repercussão geral:

725 - Terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa.

¹ Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho: relações individuais e coletivas do trabalho. Amauri Mascaro Nascimento. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 311.

Relator: MIN. LUIZ FUX

Leading Case: RE958252

No legislativo federal, aguarda apreciação pelo Senado o PL 4330/2004, que "*dispõe sobre o contrato de prestação de serviço a terceiros e as relações de trabalho dele decorrentes*"²

Na esfera tributária, a combinação do disposto no § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional viabiliza o lançamento das contribuições devidas à seguridade social e das contribuições devidas a outras entidades ou fundos. *Verbis*:

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.

Neste caso concreto, e segundo se depreende do relatório fiscal, foram considerados como empregados da recorrente os sócios de mais de cem empresas ditas interpostas (vide relação de fls. 75/80), ainda que tenham firmado contratos de prestação de serviços e/ou faturado os serviços por meio de empresas.

Diante das alegações da recorrente, passa-se a analisar se houve prova efetiva da ocorrência do fato gerador das contribuições.

Como se vê no relatório fiscal, a autoridade autuante extraiu todas as suas conclusões exclusivamente da análise de documentos, mais precisamente (v. fls. 72 e seguintes):

- (i) foram pesquisadas, por amostragem, as atividades econômicas das empresas contratadas, com base nos dados cadastrais da RFB, e foi constatado que a quase totalidade das empresas desenvolvem a atividade-fim do contribuinte;
- (ii) com base no cruzamento de informações contidas nos sistemas da RFB, foi constatado que as empresas relacionadas prestaram serviços apenas à contribuinte;
- (iii) a onerosidade resulta dos pagamentos efetuados aos prestadores, conforme anexo 10;

² <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=267841>, acesso em 02/02/2017.

- (iv) a não eventualidade advém da prestação dos serviços de forma continuada, conforme se observa pela quantidade de meses de prestação de serviços;
- (v) os serviços foram prestados pelos sócios e/ou representantes legais das empresas contratadas, o que demonstraria a existência de pessoalidade;
- (vi) a subordinação estaria caracterizada pela vinculação dos prestadores de serviços, que são os próprios sócios e/ou representantes legais das pessoas jurídicas contratadas, aos gerentes e dirigentes do contribuinte;
- (vii) outra constatação que reforça o entendimento acerca da "pejotização" é a concessão de plano de saúde aos prestadores de serviços.

Quanto à atividade fim, veja-se que o levantamento foi feito por mera amostragem e que essa amostragem teria indicado que a quase totalidade das empresas exerceriam a mesma atividade-fim da contribuinte.

Veja-se que a autoridade autuante desconsiderou o vínculo que a recorrente pactuou com mais de cem empresas e, a despeito da grande quantidade de pessoas jurídicas contratadas, o próprio agente fiscal afirmou, textualmente, ter efetuado mero levantamento por amostragem das atividades econômicas por elas desenvolvidas, o que fragiliza a constatação acerca da atividade-fim.

Um levantamento feito por amostragem não poderia implicar o lançamento das contribuições sobre a totalidade das empresas. Noutro giro verbal, entende-se que, caso se admitisse que o exercício da atividade-fim fosse requisito suficiente para ensejar o lançamento, fato é que a autoridade deveria empreender seus esforços para identificar as empresas que efetivamente a teriam exercido.

A par disso, a admitir-se que a quase totalidade das prestadoras exerceriam a mesma atividade-fim, por decorrência lógica se admitiria que parte das prestadoras exerceriam atividade-meio, corroborando a necessidade de um levantamento exaustivo (e não por amostragem) que identificasse e viabilizasse a constituição do crédito apenas em relação aos segurados empregados.

Por outro lado, e no que diz respeito à subordinação, a qual se constitui em elemento fundamental para a caracterização do segurado como empregado, embora a autoridade autuante tenha afirmado que *"a subordinação está caracterizada pela vinculação dos prestadores de serviço, que são os próprios sócios e/ou representantes legais das pessoas jurídicas contratadas, aos gerentes e dirigentes do Contribuinte"*, entende-se que não se demonstrou que o citado vínculo tenha ocorrido com efetiva subordinação.

Isto é, a autoridade fiscal não provou que a recorrente tinha o poder de controlar e fiscalizar as atividades dos prestadores de serviços, dando-lhes ordens e reduzindo-lhes a autonomia da vontade.

A existência de um vínculo obrigacional entre a recorrente e as empresas contratadas é inerente ao contrato de prestação de serviços, o qual implica uma obrigação de fazer inerente ao negócio (art. 594 do Código Civil).

Examinando-se os instrumentos negociais de fls. 778 e seguintes, observa-se que a recorrente contratou pessoas jurídicas para prestar serviços diversos, tais como elaboração de projetos de tubulação, planejamento e controle de projetos, apoio em informática, modelagem e extração de documentos, *etc*, havendo, pois, diferentes contratos com variados objetos contratuais.

Os serviços, ainda, tinham prazo determinado de duração e não havia qualquer cláusula que estabelecesse a subordinação dos sócios das empresas contratadas aos mandamentos da recorrente, senão as cláusulas de praxe, prevendo as obrigações de cada parte em relação ao objeto negocial.

A fiscalização deveria ter demonstrado, de forma inequívoca, aquela *"situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia da sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará. A subordinação significa uma limitação à autonomia do empregado, de tal modo que a execução dos serviços deve pautar-se por certas normas que não serão por ele traçadas"*³.

A descaracterização do vínculo pactuado é uma medida extrema, que, como tal, deve estar amparada em indubitável conjunto probatório.

Destarte, a autoridade não conseguiu demonstrar que a recorrente realizou, no mundo fenomênico, o fato gerador das contribuições contra si lançadas, razão pela qual deve ser dado provimento ao recurso, para cancelar o lançamento neste ponto.

Este Colegiado vem entendendo que devem restar configurados, satisfatoriamente, os requisitos do vínculo empregatício, inclusive a subordinação jurídica, para a incidência das contribuições, como se pode ver no julgado abaixo, de relatoria do ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson:

[...]

IMOBILIÁRIA. CORRETOR DE IMÓVEIS. NÃO COMPROVAÇÃO DE RELAÇÃO DE EMPREGO. Não restando configurados satisfatoriamente na relação estabelecida entre imobiliária e corretores autônomos, os requisitos do vínculo empregatício, em especial a onerosidade e a subordinação jurídica, descabida a incidência de contribuições previdenciárias amparadas no entendimento do corretor como sendo segurado empregado, bem como as obrigações acessórias correlatas.

Recurso Voluntário Provido.

(Acórdão 2402-005.271, PAF 10830.726365/2013-71, Rel. Ronnie Soares Anderson, julgado em 11/05/2016, por unanimidade)

³ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Obra citada, p. 320.

De toda forma, entende-se que a presente matéria não tem natureza preliminar.

Em verdade, e diferentemente do que afirmou o sujeito passivo, o auditor descreveu de forma clara e precisa os fatos geradores das contribuições.

A conclusão a que se chegou neste tópico é resultante do exame das provas colhidas pela fiscalização, sendo, pois, de natureza meritória, e não preliminar.

Destarte, dá-se provimento ao recurso para cancelar o lançamento neste tópico, e não para declarar a sua nulidade por vício material.

3 Da contratação de estagiários

As recorrentes afirmam que a contratação de estagiários atendeu a todos os requisitos da Lei 11.788/2008 e que o auditor não demonstrou a existência dos elementos de emprego em relação a cada uma das pessoas contratadas. A contribuinte assevera, ainda, que durante o curso da ação fiscal, atendeu com presteza e diligência a todas as solicitações do autuante.

Nesse tocante, assim se manifestou o agente fiscal (fl. 66):

O contribuinte foi intimado, através do TIF 3 e reiterado no TIF 4, a apresentar a documentação que comprove a regularidade na contratação de estagiários relacionados no anexo 01 do TIF 3, com base no art. 3º da Lei nº 11.788, de 25 de setembro de 2008, abaixo transcrito, porém atendeu parcialmente a intimação. Por este motivo os estagiários relacionados na tabela 04 abaixo, cuja documentação não foi apresentada, foram considerados como segurados empregados e suas remunerações consideradas como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Segundo o art. 3º da Lei 11.788/2008, o estágio não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, se forem observados os seguintes requisitos:

Art. 3º. [...].

I – matrícula e frequência regular do educando em curso de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e nos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos e atestados pela instituição de ensino;

II – celebração de termo de compromisso entre o educando, a parte concedente do estágio e a instituição de ensino;

III – compatibilidade entre as atividades desenvolvidas no estágio e aquelas previstas no termo de compromisso.

§ 1º O estágio, como ato educativo escolar supervisionado, deverá ter acompanhamento efetivo pelo professor orientador da instituição de ensino e por supervisor da parte concedente, comprovado por vistos nos relatórios referidos no inciso IV do caput do art. 7º desta Lei e por menção de aprovação final.

§ 2º O descumprimento de qualquer dos incisos deste artigo ou de qualquer obrigação contida no termo de compromisso

caracteriza vínculo de emprego do educando com a parte concedente do estágio para todos os fins da legislação trabalhista e previdenciária.

(destacou-se)

De conformidade com o § 2º acima, o descumprimento de qualquer dos requisitos ou de qualquer obrigação contida no termo de compromisso caracteriza vínculo de emprego.

Neste caso concreto, e segundo se depreende do relatório fiscal, apenas os estagiários cuja documentação não foi apresentada foram considerados segurados empregados, o que derrui a alegação das recorrentes, segundo a qual o agente não demonstrou a existência dos elementos da relação de empregado para cada uma das pessoas contratadas.

Expressando-se de outra forma, a lei prevê, de forma clara, que a não comprovação dos requisitos para a caracterização de estágio efetivo implica a existência de relação empregatícia, ao passo que o fiscal somente caracterizou tal relação no tocante às pessoas físicas cuja documentação não foi devidamente apresentada, a despeito das sucessivas intimações dirigidas à contribuinte para fazê-lo.

Ademais, e muito embora as recorrentes tenham afirmado que *"provavelmente o Autuante não identificou os documentos concernentes à contratação dentre aqueles disponibilizados"*, alusivos às pessoas enumeradas no primeiro parágrafo de fl. 2815, fato é que nem mesmo as recorrentes indicaram quais seriam esses documentos e onde eles se encontrariam neste caderno processual, que monta aproximadamente três mil folhas.

Nesse contexto, nega-se provimento ao recurso neste particular.

4 Das divergências entre as GFIPs e as folhas de pagamento

As recorrentes afirmam que as divergências entre as GFIPs e as folhas de pagamento se devem ao fato de que:

- (i) a GFIP, à época, não estava adaptada para receber os valores sobre a verba de aviso prévio indenizado;
- (ii) a legislação determina que sobre as verbas salariais deverão ser descontadas as faltas e atrasos e que o auditor deveria ter abatido tais valores das folhas de pagamento e que a base informada na GFIP foi o valor líquido;
- (iii) a contribuição retida dos funcionários, na folha de pagamento, era calculada por grupo de verbas individualizadamente (ex.: grupo de férias, grupo de 13º salário, etc).

Os sujeitos passivos ainda afirmam que o valor do INSS recolhido foi correto e que também tomou por base a rubrica aviso prévio indenizado.

Primeiramente, cabe observar que as recorrentes não questionaram a natureza da verba aviso prévio indenizado (se teria ou não natureza remuneratória), de maneira a não haver litígio a esse respeito, *ex vi* do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa.

Nessa toada, serão julgadas apenas as matérias devidamente suscitadas na impugnação e no recurso, que são aquelas relacionadas nos itens *i* a *iii* acima.

Quanto à afirmação de que a GFIP, à época, não estava adaptada para receber os valores sobre a verba de aviso prévio indenizado, veja-se que, segundo o relatório fiscal, fl. 65, a contribuinte atribuía o código de não incidência às verbas relacionadas no quadro abaixo, dentre as quais o aviso prévio indenizado.

Tabela 03

Código	Nome da Rubrica
0700	Aviso Prévio Indenizado
0903	Média de Anuênio
0904	Média Adic. Periculosidade
0908	Média DSR de Hrs Extras
0909	Média Hrs Extras

Destarte, as recorrentes estão equivocadas, pois a divergência se deu pelo fato de que a própria contribuinte declarou tais rubricas como não tributáveis.

Quanto à afirmação de que a legislação determina que sobre as verbas salariais deverão ser descontadas as faltas e atrasos e que o auditor fiscal deveria ter abatido tais valores das folhas de pagamento, e que a base informada na GFIP foi o valor líquido, também não têm razão os recorrentes.

De acordo com o relatório fiscal, as bases de cálculo foram extraídas das folhas de pagamento apresentadas pela contribuinte em meio digital, ao passo que os recorrentes não demonstraram que o agente autuante se utilizou de valores que não poderiam compor a base do lançamento.

Por fim, e quanto à afirmação de que a contribuição retida dos funcionários, na folha de pagamento, era calculada por grupo de verbas individualizadamente (ex.: grupo de férias, grupo de 13º salário, *etc*), os recorrentes estão igualmente equivocados.

Veja-se, a propósito, que os sujeitos passivos citam exemplos hipotéticos em seus recursos, sem sequer indicarem quais segurados estariam nas situações ali compreendidas, muito menos as competências a que se refeririam.

Ademais, cumpre esclarecer que o salário-de-contribuição é constituído pela totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, na dicção do inc. I do art. 28 da Lei 8.212/1991.

De tal forma, as alíquotas não são calculadas por grupo de verbas, mas sim em consonância com a sua totalidade.

Tal afirmação é corroborada pelo art. 20 da Lei de Custeio, segundo o qual a contribuição do segurado (que é a contribuição controvertida neste tópico) é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota (8, 9 ou 11%) sobre o seu salário-de-contribuição mensal.

Em sendo assim, nega-se provimento aos recursos nesse tocante.

5 Da aplicação da multa de ofício e da sua qualificação

As recorrentes afirmam que, como as exigências fiscais são indevidas, não cabe a aplicação da multa de ofício; asseveram, ainda, que não há subsídios para a sua qualificação.

É, sim, cabível a aplicação da sanção pecuniária em relação às exigências mantidas no presente acórdão, *ex vi* do art. 35-A da Lei 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Quanto à qualificação da multa, entende-se que os recorrentes têm razão.

Segundo se depreende do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996, a qualificação pressupõe a existência e a demonstração de qualquer uma das seguintes condutas dolosas: sonegação, fraude ou conluio. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

.....
Lei 4.502/1964

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste caso, não houve a demonstração de que a contribuinte tenha agido com dolo. Isto é, não há provas de que o sujeito passivo tenha tido a vontade consciente de praticar a conduta ilícita e de obter determinado resultado, realizando os atos descritos nos tipos legais (sonegação, fraude ou conluio).

Sobretudo em relação às verbas que estão sendo mantidas na presente decisão, não se observa que a empresa tenha tido a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fatos relacionados à tributação; ou que tenha tentado impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais.

Os equívocos que a contribuinte cometeu são escusáveis e não atraem a aplicação da multa qualificada, multa esta bastante gravosa e que requer a existência de um *plus* para ser infligida.

Logo, dá-se provimento aos recursos nesse tocante, para reduzir a multa para 75%.

6 Das autuações por descumprimento de obrigação acessória

O principal argumento das recorrentes, para questionar os Autos de Infração nºs 51.068.714-8, 51.068.715-6, 51.068.716-4 e 51.068.717-2 é o de que para a suposta infração já foi aplicada a multa prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991.

As recorrentes têm razão neste ponto.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que, até a edição da MP 449/2008, o descumprimento de obrigação principal e acessória era apenado, respectivamente, pelos arts. 35 e 32 da Lei 8.212/1991.

Caso fossem efetuados lançamentos por descumprimento de obrigação principal e acessória, eram aplicadas, exemplificativamente, a multa estatuída no § 4º do art. 32, por descumprimento de obrigação acessória, assim como a multa prevista no art. 35, por descumprimento da obrigação principal.

Numa segunda hipótese, caso fosse observado apenas o descumprimento da obrigação principal, era aplicada a multa do art. 35.

E, numa terceira hipótese, caso se desse o descumprimento apenas da obrigação acessória, a sanção seria aquela prevista no citado § 4º do art. 32. A par disso, o contribuinte também poderia ser apenado com fulcro no art. 92 da Lei de Custeio.

Com a edição da MP 449/2008 e da Lei 11.941/2009, que deram nova redação ao art. 35-A, entende-se que houve uniformização para os lançamentos atinentes aos descumprimento, conjunto, de obrigação principal e acessória.

Daí porque o art. 35-A preleciona que nos lançamentos de ofício (que é o caso dos autos) aplica-se o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Em sendo assim, seja numa interpretação teleológica, seja numa interpretação literal do dispositivo sancionador (que textualmente alude aos lançamentos de ofício), entende-se que a única multa a ser aplicada é aquela do art. 35-A - suficientemente alta, a propósito, para sancionar a conduta ilícita.

7 Do arrolamento de bens

No entender das recorrentes, o arrolamento de bens deve ser cancelado, diante da impertinência dos autos de infração.

Todavia, e como exposto acima, as exigências são apenas parcialmente indevidas, de forma que deve ser mantido o arrolamento de bens.

8 Da inexistência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto

Davi Barbosa de Azevêdo, Carlos Gonzalez Garcia e Pablo Saraiva Ribeiro Garcia ratificaram as razões apresentadas pela contribuinte (acima sintetizadas e julgadas) e acrescentaram o seguinte:

- (i) Inexistência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

De conformidade com o relatório fiscal (fls. 86/87), foi atribuída responsabilidade solidária às pessoas físicas, diante da prática das mesmas condutas que ensejaram a qualificação da multa de ofício (sonegação, fraude e conluio), o que atrairia a aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Como visto acima, contudo, não houve a demonstração de que a contribuinte tenha agido com dolo, muito menos os seus diretores administradores não sócios, o que já afasta a possibilidade de responsabilização pessoal com base no aludido art. 135.

Mas não é só.

O citado normativo legal somente enseja a responsabilidade pessoal do agente, nas hipóteses que enumera, porque a obrigação tributária seria resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Isto é, para que tais atos sejam aptos a ensejar a responsabilização pessoal, eles teriam que ser praticados pelas pessoas físicas, e não pela pessoa jurídica em seu próprio interesse, e, além disso, teriam que implicar o nascimento de determinada obrigação tributária.

Tal responsabilidade, sem qualquer sombra de dúvida, somente pode ocorrer em caso de ilegalidade praticada pelo agente, o que se conclui pela própria leitura da norma.

Forte doutrina, a propósito, entende que *"em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente"*⁴.

No caso *in concreto*, o agente autuante não detalhou quais seriam os atos que teriam implicado excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135).

A contrario sensu, simplesmente se afirmou que as pessoas físicas acima relacionadas seriam diretoras administradoras e que os atos alegadamente dolosos praticados pela pessoa jurídica importariam responsabilização pessoal.

Ora, a extensão da relação jurídico-tributária a uma determinada pessoa requer a ocorrência de todos os elementos fáticos previstos em lei, ou seja, a concretização de todas as circunstâncias legais atinentes à solidariedade ou à responsabilidade.

Dito de outra forma, a solidariedade ou a responsabilidade pressupõem a regra matriz de incidência e a regra matriz de solidariedade ou responsabilidade, cada uma com seus pressupostos fáticos e seus sujeitos próprios (contribuintes, solidários, responsáveis, etc).

Não tendo havido inequívoca demonstração de dolo por parte da pessoa jurídica, muito menos prova de que os créditos constituídos nestes autos decorreriam de atos praticados pelos diretores administradores não sócios, deve ser afastada a sua responsabilidade, dando-se provimento ao recurso por eles interposto, para excluí-los do polo passivo do lançamento.

9 Da solidariedade das pessoas jurídicas

As solidariamente obrigadas Azevedo Participações Ltda e Gonzalez Garcia Participações Ltda igualmente ratificaram as razões recursais, acrescentando, ainda, o seguinte:

- (ii) Grupo econômico. Inexistência de responsabilidade solidária. A constituição do fato gerador por uma só empresa.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 86/87), foi atribuída responsabilidade solidária às empresas retro mencionadas, porque teria sido observado um grupo econômico entre a contribuinte e seus sócios pessoas jurídicas, o que atrairia a aplicação do art. 30, inc. IX, da Lei 8.212/1991.

⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 327.

Em primeiro lugar, entende-se que a autoridade fiscal não caracterizou a existência de um efetivo grupo econômico entre a contribuinte e suas sócias pessoas jurídicas.

Ao revés, o agente autuante simplesmente afirmou que "*foi observado um grupo econômico*", o que ensejaria solidariedade, conforme determinariam o art. 30, inc. IX, da Lei 8.212/1991 e os arts. 494 e 495 da Instrução Normativa RFB nº 971, 13 de novembro de 2009.

Diferentemente do que preconiza o art. 2º, § 2º, da CLT, e o citado art. 494 da IN RFB 971, o lançamento não demonstrou que as empresas realmente estariam "*sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer atividade econômica*".

Veja-se que, na dicção das normas encimadas, não basta a existência de ligação societária entre as pessoas jurídicas, sendo, sim, necessária a demonstração inequívoca de direção, controle ou administração:

CLT

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

IN RFB 971

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Logo, deve ser afastada a responsabilidade solidária das sócias pessoas jurídicas, uma vez que não houve prova efetiva da existência de grupo econômico.

Em segundo lugar, vale acrescentar que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que a existência de grupo econômico, por si só, não é suficiente para ensejar responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional.

Colaciona-se, abaixo, a ementa de duas decisões recentes, para, em seguida, transcrever a numeração de sucessivas decisões no mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador')" (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

[...]

(AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015)

.....

PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTENTE. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

[...]

4. Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

[...]

(AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 16/12/2013)

.....

(i) AgRg no Ag 1415293/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe 21/09/2012; (ii) AgRg no REsp 1535048/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 21/09/2015; (iii) AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011; (iv) AgRg no

*Ag 1392703/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES,
SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 14/06/2011*

Logo, muito embora o art. 30, inc. IX, da Lei 8.212/1991, preveja a existência de solidariedade entre as empresas que integram o mesmo grupo econômico, interpreta-se tal dispositivo em conformidade com o art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, que requer um *plus* para a efetiva existência de solidariedade, a saber: o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Assim como já foi dito no tópico anterior, a solidariedade ou a responsabilidade pressupõem a regra matriz de incidência, bem como a regra matriz de solidariedade ou responsabilidade, cada uma com seus pressupostos fáticos e seus sujeitos próprios (contribuintes, solidários, responsáveis, etc).

Neste caso concreto, não tendo havido a efetiva caracterização de grupo econômico, tampouco a demonstração de que todas as pessoas jurídicas tinham interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal, deve ser afastada a solidariedade imputada às recorrentes Azevedo Participações Ltda e Gonzalez Garcia Participações Ltda, dando-se provimento ao recurso voluntário por elas interposto, para excluir-las do polo passivo do lançamento.

10 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de CONHECER dos recursos voluntários, para:

- (i) REJEITAR A PRELIMINAR de nulidade do lançamento;
- (ii) dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos às pessoas jurídicas prestadoras de serviços, para afastar a qualificação da multa de ofício e para cancelar os lançamentos objeto dos Autos de Infração nºs 51.068.714-8, 51.068.715-6, 51.068.716-4 e 51.068.717-2;
- (iii) dar PROVIMENTO aos recursos voluntários interpostos por Davi Barbosa de Azevêdo, Carlos Gonzalez Garcia, Pablo Saraiva Ribeiro Garcia, Azevedo Participações Ltda e Gonzalez Garcia Participações Ltda, para excluir-las do polo passivo do lançamento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Tulio Teotônio de Melo Pereira - Redator Designado

Com as *venias* devidas ao bem fundamentado voto do relator, divergimos do seu entendimento no tocante às matérias a seguir.

Das pessoas físicas contratadas por meio de interpostas pessoas jurídicas

Inicialmente, os sujeitos passivos reclamam a nulidade do lançamento por vício material. Segundo eles, falta a discriminação clara e precisa dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Além disso, apontam a ausência de demonstração dos elementos da relação de emprego para cada um dos prestadores considerados segurados empregados. Proclamam a legalidade e validade dos contratos de prestação de serviços firmados com terceiros. Dizem inexistir a relação de emprego pelo que seriam improcedentes as exigências fiscais concernentes às contribuições de prestadores enquadrados como empregados segurados.

Como bem registrado no voto vencido, em verdade, e diferentemente do que afirmou o sujeito passivo, o auditor descreveu de forma clara e precisa os fatos geradores das contribuições.

Ademais, entendemos que restou sobejamente comprovado no relatório fiscal e demais elementos dos autos, a contratação de segurados empregados por meio de interpostas pessoas jurídicas. Nessa matéria, entendemos adequadamente fundamentada a decisão recorrida, pelo que adotamos suas razões, que reproduzimos:

FORMALIZAÇÃO DE PAGAMENTOS A SEGURADOS EMPREGADOS COMO SE FOSSEM A PESSOAS JURÍDICAS.

Passa-se a seguir à análise das alegações dos impugnantes acerca da nulidade das autuações, da validade dos contratos de prestação de serviços relativos às pessoas jurídicas cujos sócios/responsáveis solidários foram identificados pela fiscalização como os reais prestadores de serviços, na condição de segurados empregados.

De acordo com o relato fiscal, a conclusão de que houve a adoção de uma prática fraudulenta/simulatória consubstanciada na formalização da remuneração de segurados empregados como se fossem pagamentos a pessoas jurídicas decorreu das constatações que seguem.

Os registros contábeis do autuado demonstram que as despesas com contratação de prestadores de serviços pessoas jurídicas

são representativas quando se comparadas ao montante de receitas auferido no mesmo período (cerca de 38 milhões de reais em um período em que a receita bruta foi de aproximadamente 70 milhões de reais). Tais despesas são, ainda, muito superiores aos montantes de despesas ocorridas e relativas a salários de empregados (que foram de cerca de 5,17 milhões).

Pesquisas, efetuadas por amostragem, nos sistemas informatizados da RFB, conforme dados cadastrais, evidenciam que as atividades econômicas de pessoas jurídicas formalizadas como prestadoras nesse caso, estão relacionadas com a atividade fim do contribuinte.

Por meio de análise das informações prestadas em GFIP por essas pessoas jurídicas, verificou-se que nenhuma delas contratou empregados durante o ano de 2010, parte delas declararam apenas o pagamento pró-labore do sócio administrador e as demais se declararam como sem movimento (não teriam remunerado ninguém, sequer os sócios gerentes).

Com base nos registros contábeis e documentos apresentados pelo contribuinte, constatou-se que os serviços prestados e a remuneração, por meio de pessoas jurídicas, se deu durante todo o ano de 2010. Constatou-se, ainda, pela análise dos instrumentos contratuais apresentados que alguns prestadores estão vinculados ao contribuinte desde 2003.

A partir das informações contidas nos sistemas informatizados da RFB constatou-se que todas as pessoas jurídicas (tratadas no Anexo 9) prestaram serviços apenas ao contribuinte em 2010, sendo que tal fato pode ser constatado pela apreciação da relação de pagamentos, Anexo 10, que contém as numerações das notas fiscais emitidas contra a Jpnor em 2010, emitidas de forma sequencial.

A característica dos serviços demonstra que os prestadores estavam subordinados às diretrizes dos administradores da empresa, pois os sócios e/ou representantes legais das pessoas jurídicas referidas estavam vinculados aos gerentes e dirigentes do contribuinte. Reforça esse entendimento, o fato dele custear plano de saúde aos prestadores de serviço. A esse respeito, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos sobre esse fato, por meio dos TIF 03 e 04, tendo apontado que os lançamentos referem-se aos descontos dos benefícios de assistências médica e odontológica cedido pela Jpnor aos prestadores de serviços, os quais são deduzidos das respectivas notas fiscais/faturas (conforme Anexo 5).

O contribuinte apresentou as faturas mensais dos planos de saúde contendo os relatórios analíticos dos beneficiários titulares e dependentes (Anexo 4), que apreciados levaram às seguintes conclusões: (a) diversos sócios e ou responsáveis legais das pessoas jurídicas formalizadas como prestadores de serviços ao contribuinte constam como beneficiários dos planos de saúde oferecido pela empresa a seus empregados, (b) a

quantidade de titulares de beneficiários representa mais que o dobro da quantidade de segurados empregados e dirigentes declarados em GFIP, conforme evidencia demonstrativo denominado tabela 5 contida à fl. 73 e 74 do relatório fiscal.

Identificou-se que alguns segurados que são registrados como empregados pelo contribuinte são, também, remunerados por meio de pessoas jurídicas conforme discriminado na Tabela 6 do item 40 do relatório fiscal (fls. 74/75).

Constatou-se que muitas das pessoas jurídicas, em favor de quem foram formalizados esses pagamentos, tinham o mesmo endereço, reforçando a conclusão de que elas foram criadas para dissimular o vínculo do segurado empregado com o contribuinte, objetivando não pagar tributos. A título de exemplo, cita-se o endereço: Rua Brasil, nº 129, sala 01, Dias Dávila (BA), que é o endereço formal de 50 dessas pessoas jurídicas (conforme Anexo 13).

Percebe-se, dessa forma, que não foi um único elemento/constatação/fato que levou à fiscalização a concluir pela conduta fraudulenta aplicada à totalidade dos pagamentos formalizados como se efetuados às pessoas jurídicas, mas a combinação de todos esses fatos e circunstâncias que levou a essa conclusão.

Por sua vez, constata-se, pela leitura das peças impugnatórias e dos elementos de prova que foram juntados aos autos por ocasião da defesa, que esses fatos, narrados pela fiscalização, não foram infirmados pelos impugnantes.

Os documentos juntados às fls. 902/1.016 evidenciam que, dentre as obrigações das pessoas jurídicas, havia a obrigatoriedade de utilização de técnica que observasse os padrões e procedimentos de engenharia aplicados pela Jpnr (item 3 dos instrumentos contratuais). A natureza dos serviços prestados, inseridos no objeto social do autuado, aliada à vinculação dos prestadores aos procedimentos aplicados (determinados) pela Jpnr, conforme instrumentos contratuais que eram firmados pelos administradores do autuado, demonstram, como concluiu a fiscalização, que os prestadores estavam subordinados às diretrizes dos administradores do contribuinte.

Além disso, o fato do autuado contratar plano de saúde em favor das pessoas físicas, sócias ou responsáveis pelas pessoas jurídicas referidas, mesmo que se considere que havia ressarcimento, não é compatível com uma relação contratual, conforme foi formalizado e como alegado na defesa, em que deveria haver autonomia entre contratante e os contratados prestadores de serviço.

Como é de conhecimento notório, a contratação de plano de saúde, por um empregador, em favor de um número significativo de trabalhadores, ainda que tenha o custo individual dessa contratação integralmente transferido para eles, é mais vantajosa para os beneficiários pessoas físicas (quando considerada a questão preço) do que a decorrente de uma negociação efetuada exclusivamente entre pessoas físicas e planos de saúde, sendo que em alguns casos (planos de saúde,

seguros de saúde) não há sequer a possibilidade de haver contratação diretamente por pessoas físicas.

Sendo assim, no caso em análise, resta evidenciado que havia a preocupação do autuado em favorecer as pessoas físicas (sócios) vinculadas às pessoas jurídicas referidas pela fiscalização. Ora tal circunstância é mais consentânea com uma relação em que haja subordinação jurídica, o que aliado ao conteúdo dos instrumentos contratuais reforçam a conclusão fiscal.

A apreciação dos mesmos instrumentos contratuais (fls. 902/1.016) evidencia que a contratação dos serviços que seriam prestados pelas pessoas jurídicas interpostas se dava com base em um contrato padrão, as obrigações e direitos dos contratados eram, basicamente, os mesmos. Tal constatação demonstra que os contratantes não podiam estabelecer obrigações contratuais específicas, o que também é mais consentâneo com uma relação em que não há autonomia na relação contratual.

Dessa feita, uma vez que os impugnantes não juntaram aos autos elementos para demonstrar em relação a qualquer dos casos arrolados pela fiscalização que a contratação e a prestação se deu numa relação autônoma, tem-se que deve ser prestigiada a conclusão fiscal pela presença de subordinação jurídica entre o autuado e os sócios/responsáveis legais das pessoas jurídicas formalizadas como prestadores de serviços.

Por sua vez, conforme se observa, nos instrumentos contratuais de prestação de serviços, notadamente nas cláusulas que tratam do preço e da forma de pagamento, os pagamentos pelos serviços prestados eram efetuados mensalmente até o 5º dia útil subsequente à realização dos serviços. Tal circunstância, além de indicar observância, nos casos tratados, a dispositivo legal aplicável ao pagamento de salários a empregados (CLT, artigo 459, § 1º), reforça a conclusão fiscal de que as remunerações não eram eventuais.

Observa-se, ainda, que a prestação de serviços e a remuneração ocorreram durante todo o ano de 2010, tendo sido tal relação originada em anos anteriores, por exemplo, 2003, conforme informado pela fiscalização, o que corrobora a conclusão da continuidade na prestação de serviços.

Por meio da apreciação do Anexo 08 (fls. 717/721), constata-se que, de fato, o enquadramento na CNAE efetuado pelas pessoas jurídicas que serviram para dissimular a remuneração de segurados empregados, se refere a atividades que podem ser atribuídas a atividades necessárias à consecução objeto social do autuado quando se considera seu objeto social conforme demonstrado nos documentos de fls. 144/193.

Os impugnantes admitem que os serviços prestados pelas pessoas jurídicas arroladas pela fiscalização como utilizadas para fraudar o Fisco são técnicos e especializados na área de engenharia (por exemplo, conteúdo da fl. 1.567), o que corrobora a informação fiscal de que as atividades contratadas

estão inseridas no objeto social da atuada, restando demonstrada, também sob a perspectiva da integração do tipo dos serviços prestados à natureza da empresa, a não eventualidade dos serviços contratados.

Constata-se pela apreciação do Anexo 12 (fls. 1.018/1.022) que as pessoas jurídicas por meio da qual foi formalizada a contratação e o pagamento da prestação de serviços não tinham empregados, sendo os sócios os únicos segurados.

O demonstrativo Anexo 13 demonstra que pessoas jurídicas por meio das quais ocorreu a remuneração de pessoas jurídicas, conforme relato fiscal, tinham endereços/domicílios tributários integralmente coincidente. Por exemplo, o contribuinte com o CNPJ 08.427.252/0001-03, informou como seu domicílio tributário o mesmo endereço do contribuinte com CNPJ 10.633.831/0001-54, qual seja, Av. Brasil, nº 129, sala 01, CEP. 42850-000, Dias D'Ávila. Esse fato também pode ser comprovado pela apreciação das cópias de notas fiscais juntadas (Anexo 15) de fls. 1.118/1.249.

Tal situação corrobora a conclusão fiscal relativamente à conduta fraudulenta adotada no caso sob apreciação, uma vez que, sendo as pessoas formalizadas como sócias das pessoas jurídicas referidas nos autos, segurados empregados do atuado, não há, de fato, necessidade de espaço próprio, por parte dessas pessoas jurídicas para desenvolvimento de suas atividades negociais/administrativas: os serviços prestados eram integralmente, conforme relato fiscal, inseridos no ambiente de negócios do atuado.

Da apreciação do Anexo 14 - Relação dos lançamentos contábeis completos das contas prestadores de serviço extraído do Livro Razão (SPED) (fls. 1.029/1.117) verifica-se a ocorrência de emissão de notas fiscais pessoas jurídicas referidas nos autos contra o contribuinte de forma sequencial, como consta no relatório fiscal. Por exemplo, essa é a situação da Yokosol Serviços Administrativos - ME, que emitiu no ano de 2010, apenas contra o contribuinte, a notas fiscais de 38 a 81, conforme se verifica às fls. 1.029/1027.

ARGUMENTOS ACERCA DA VALIDADE DOS INSTRUMENTOS CONTRATUAIS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESSOA FÍSICA.

É notório que o procedimento fraudulento descrito pela fiscalização pressupõe a formalização de uma contratação ficta contendo disposições que determinem a observância de todas as obrigações sociais e tributárias da contratada.

Portanto, o fato de constarem nos instrumentos contratuais cláusulas dessa natureza em nada comprova, diante das demais constatações apresentadas pela fiscalização, a efetividade dos negócios jurídicos ali formalizados.

Pelas mesmas razões, tais documentos não podem ser acolhidos para afastar a pessoalidade, sobretudo quando se percebe que os serviços sempre, em todos os casos considerados pela fiscalização, foram prestados pelas pessoas físicas formalizadas

como sócias/representantes legais das pessoas jurídicas, como evidenciou as GFIP enviadas em nomes dessas pessoas jurídicas (que demonstram a inexistência de qualquer empregado nas suas atividades).

Ao contrário do que entendem os impugnantes, a ausência de exigência de exclusividade no instrumento contratual, por si só, não é capaz de afastar a vinculação da pessoa física contratada com o RGPS na condição de segurado empregado. A uma, porque no presente caso, a exclusividade foi demonstrada pela emissão de notas sequenciais em favor apenas da autuada. A duas, porque um empregado pode ter múltiplos vínculos contratuais.

Os impugnantes também alegam que têm ciência de que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços contratadas pela autuada prestaram serviços para outras empresas. Contudo, limitam-se a alegar sem sequer apontar quais seriam essas empresas.

A constatação, com base em informações elaboradas pela autuada, de que todos os prestadores de serviços emitiam notas fiscais sequenciais, que muitos deles compartilharam endereços (inclusive com mesmo número de sala) como domicílio tributário, aliado aos demais elementos que levaram a conclusão de que houve adoção de prática recorrente e fraudulenta (conforme relatado), ao contrário do que querem os impugnantes, torna desnecessária a busca, por meio de auditorias específicas, em cada uma das pessoas jurídicas, de mais elementos para comprovar que a contratação real se deu entre a autuada e as pessoas físicas e não com pessoas jurídicas.

Além disso, a contratação de despesas com plano de saúde em favor dos responsáveis legais/sócios das pessoas jurídicas formalizadas como contratadas evidencia que havia, além da subordinação, a pessoalidade.

Esclareça-se que a conclusão de que ocorreu fraude não se dá em função de uma única circunstância ou elemento identificado pela fiscalização, com base, por exemplo, nas contabilizações da autuada, mas decorre da apreciação conjunta de todas as circunstâncias e fatos narrados no relatório fiscal que foram corroborados por documentos e demonstrativos juntados (Anexos) aos autos que não foram infirmados pelos impugnantes.

Ademais os impugnantes poderiam ter juntado aos autos, qualquer elemento para comprovar que, ao menos uma das pessoas jurídicas, no período considerado, prestou serviços para outras contratantes, de modo a suscitar dúvidas acerca das conclusões fiscais. Contudo, como isso não ocorreu, tem-se mais uma vez que devem ser prestigiadas as informações fiscais.

Os impugnantes também afirmam que dados contábeis foram manipulados com intuito deliberado de caracterização de uma situação fática desfavorável à autuada, contudo, não indicam como e quais os valores foram manipulados e não apresentam

provas para fundamentar essa alegação. Portanto, suas alegações nesse sentido não merecem prosperar.

Apesar dos impugnantes alegarem que os empregados listados na tabela 06 do item 40 do relatório fiscal prestaram serviços diferentes daqueles concernentes à relação mantida com a autuada (como segurados empregados), não constituindo a remuneração por consultoria fraude ou complemento salarial, não juntaram aos autos qualquer elemento para esclarecer que a natureza do serviço prestado (formalizado em favor de pessoas jurídicas constituídas por empregados que constam de suas folhas de pagamento) é distinta dos serviços que são prestados pelas pessoas físicas dos sócios dessas empresas na condição de segurados.

Tal esclarecimento era imprescindível para desacreditar a conclusão fiscal, sobretudo, porque o agente fiscal, inclusive, trouxe no relatório fiscal, a título de exemplo, uma situação que corrobora sua conclusão de que houve complementação salarial fraudulenta com a participação de pessoas jurídicas. Especificamente, restou demonstrada a incompatibilidade da remuneração formalizada pela autuada em favor de um de seus gerentes (diretor financeiro), concomitantemente, com a ocorrência de remuneração a pessoa jurídica de titularidade dessa mesma pessoa física, em montantes compatíveis com a função, considerada a amplitude do objeto social que é descrito pelos impugnantes.

É o caso de Altemar Barbosa Cardoso, CPF, nº 400.915.035-15, diretor administrativo e financeiro, que teve como remuneração mensal formalizada a quantia de R\$ 584,33, em 2010. Ele que é diretor e sócio da Gema - Consultoria Planejamento e Apoio Administrativo Ltda, CNPJ nº 07.461.196/0001-60 e da Gerenproj Engenharia e Serviços Ltda, CNPJ nº 01.507.593/0001-40, e por meio dessas pessoas jurídicas, auferiu, o valor de R\$ 298.484,80 (conforme Anexo 10), valor de remuneração mais verossímil que aquele formalizado nas folhas de pagamento, quando se considera o faturamento auferido pelo autuado em 2010 e o fato de que se trata do diretor administrativo financeiro da empresa.

Em face de todo o exposto, a conclusão fiscal no sentido de o contribuinte tem por conduta contumaz a contratação de segurados empregados por meio de empresas interpostas, com o intuito de impedir o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador de tributos (contribuição previdenciária) deve ser prestigiada.

Por todo o exposto, e do conjunto probatório constante dos autos, constata-se a prática da empresa contratar segurados empregados por meio de pessoa jurídica interposta, em busca de evitar os encargos trabalhistas e previdenciários. Revela-se, portanto, correta apuração das contribuições devidas sobre a remuneração dos segurados empregados.

Destarte, nega-se provimento ao recurso na matéria.

Da qualificação da multa de ofício

É, sim, cabível a aplicação da sanção pecuniária em relação às exigências mantidas no presente acórdão, *ex vi* do art. 35-A da Lei 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Ademais, quanto à qualificação da multa, entende-se que não assiste razão aos recorrentes.

Inicialmente, de notar-se que a qualificação da multa somente foi aplicada ao levantamento PJ - LANÇAMENTO PEJOTIZAÇÃO.

Para este levantamento, como já registrado nesse voto, a auditoria relatou que o contribuinte se utilizou da interposição de pessoas jurídicas para impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, relativa aos segurados empregados identificados (vide relação de fls. 75/80).

Resta, portanto, demonstrado o dolo do contribuinte caracterizado pela sua vontade livre e consciente de praticar a conduta ilícita e de obter determinado resultado, realizando os atos descritos nos tipos legais (sonegação e conluio), atraindo a qualificação da multa, prevista no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 71 da Lei nº Lei 4.502/1964.

Desse modo, deve ser mantido o lançamento e negado provimento ao recurso voluntário na matéria.

Das autuações por descumprimento de obrigação acessória

O principal argumento das recorrentes, para questionar os Autos de Infração nºs 51.068.714-8, 51.068.715-6, 51.068.716-4 e 51.068.717-2 é o de que para a suposta infração já foi aplicada a multa prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991.

De pronto, necessário afastar-se esse entendimento.

Para tanto, vejamos os dispositivos legais associados à multa prevista no art. 35-A da Lei n.o. 8.212/1991:

[Lei nº 8.212/1991]

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

[Lei nº 9.430/1996]

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifou-se)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Da leitura do inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, observa-se que a multa cominada no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 pune conjuntamente as condutas de (a) falta de pagamento ou recolhimento, (b) de falta de declaração e (c) declaração inexata.

Logo, a partir da edição da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não é possível a aplicação da multa prevista no art. 35-A conjuntamente com a multa prevista no art. 32-A, que pune a apresentação de declaração com incorreções (inexata), porque resultaria em dupla punição pela mesma conduta.

No entanto, esse não é o caso dos autos.

Os autos de infração nºs 51.068.714-8, 51.068.715-6, 51.068.716-4 e 51.068.717-2 foram aplicados pelo descumprimento de obrigações acessórias diversas da declaração inexata, como demonstrado no relatório fiscal.

Em cada auto de infração, está indicada a obrigação acessória e o dispositivo legal infringido e a previsão da multa aplicável. Tratando-se de obrigações acessórias específicas, capituladas em dispositivos legais independentes, aplicadas a condutas diferentes entre si, correta a aplicação da penalidade pelo descumprimento de cada uma delas, não tendo sido as mesmas punidas pela multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991.

Com relação ao AI 51.068.716-4, o autuado afirma, ainda, haver apresentado todos os documentos solicitados nos Termos de Intimação fiscal e que a multa é destituída de equidade e razoabilidade. No entanto, não trouxe ao feito qualquer comprovação de que teria feito a entrega dos documentos ao Fisco, o que poderia facilmente ser feito pela juntada de um recibo. Também não trouxe ao feito, cópias dos documentos reclamados como não apresentados pela auditoria. A multa, por sua vez, foi aplicada nos termos da lei. Cabendo à autoridade administrativa a aplicação da lei, sob pena de responsabilidade, impossível ao julgador administrativo afastá-la sob fundamento de falta de equidade ou razoabilidade. Desse modo, ausente a comprovação das suas alegações, deve ser mantido também o AI 51.068.716-4,

Rejeitado, assim, o recurso na matéria.

Do arrolamento de bens

Nos termos do Anexo II do Regimento Interno, aprovado pela Portaria CARF n.o. 343/2015, a competência do CARF foi assim estabelecida:

*Art. 1º Compete aos órgãos julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, **que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)**. (grifou-se)*

Desse modo, falece competência a este Conselho para se pronunciar acerca de controvérsia relativa a arrolamento de bens, pelo que o recurso deve ser não conhecido nessa matéria.

Da responsabilidade dos administradores

Davi Barbosa de Azevêdo, Carlos Gonzalez Garcia e Pablo Saraiva Ribeiro Garcia defendem a inexistência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, que pudesse lhes chamar à responsabilidade.

Como demonstrado no relatório fiscal (fls. 86/87), esta Turma de Julgamento entendeu caracterizado o dolo do sujeito passivo na contratação de trabalhadores por empresa interposta. Esta conduta caracteriza infração ao art. 71 da Lei nº 4.502/64, como já demonstrado no tópico referente à qualificação da multa de ofício.

De outro ângulo, examinando os contratos do contribuinte com as interpostas pessoas jurídicas, observa-se que foram assinados justamente pelas pessoas aqui chamadas à responsabilidade.

Demonstrado que as pessoas físicas participaram diretamente dos atos que caracterizam a infração a lei, resulta correta, portanto, a atribuição de responsabilidade a estes administradores, nos termos da previsão expressa no art. 135, inciso III, do CTN.

Diga-se, por fim, que a referida responsabilidade não exclui o contribuinte do polo passivo da obrigação, visto não haver determinação expressa na lei nesse sentido, como previsto no art. 128 do CTN.

Recurso rejeitado na matéria.

Da solidariedade das pessoas jurídicas

As empresas Azevedo Participações Ltda e Gonzalez Garcia Participações Ltda argumentam que o fato gerador foi realizado por uma só empresa (o contribuinte), inexistindo responsabilidade solidária.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 86/87), foi atribuída responsabilidade solidária às empresas retro mencionadas, porque teria sido observado um grupo econômico entre a contribuinte e seus sócios pessoas jurídicas, o que atrairia a aplicação do art. 30, inc. IX, da Lei 8.212/1991.

A existência do grupo econômico não foi contestada pelas recorrentes, tornando-se fato incontroverso.

Assim sendo, a constatação da existência do grupo econômico de qualquer natureza, dá ensejo à solidariedade legal, prevista no art. 30, inc. IX, da Lei 8.212/1991, com fundamento no art. 124, inciso II do CTN, não havendo que se perquirir acerca de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, exigida para caracterizar a solidariedade de fato, prevista no inciso I do mesmo artigo.

Logo, deve ser mantida responsabilidade solidária das sócias pessoas jurídicas, rejeitando-se o recurso na matéria.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte dos recursos voluntários, para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento aos recursos.

(assinado digitalmente)

Túlio Teotônio de Melo Pereira