



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.723092/2014-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.284 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de outubro de 2021  
**Recorrente** BBKO CONSULTING S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/05/2010

**CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.**

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestaram serviços à empresa.

**SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO.**

Para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VALE ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA. PROPRIEDADE INTELECTUAL. UTILIDADE COMBUSTÍVEL.**

Todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma e/ou denominação, são considerados salário de contribuição. O vale alimentação em pecúnia e as rubricas Propriedade Intelectual e Utilidade Combustível não se incluem nas hipóteses excludentes da incidência, previstas no §9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, logo, passíveis de tributação.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

A participação nos lucros ou resultados da sociedade empresária, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/05/2010

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS ÀS OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.**

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei 11.457/07.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/05/2010

**DIRETORES DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA.**

Constatada uma das situações de fato previstas no art. 135, do Código Tributário Nacional, impõe-se à responsabilização dos diretores da empresa pelos créditos tributários constituídos.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REQUISITOS FORMAIS.**

Os Termos de Ciência e de Sujeição Passiva Solidária constituem parte integrante dos autos de infração a que fazem referência, complementando-os no tocante à qualificação do sujeito passivo arrolado como responsável solidário pelo pagamento das exigências veiculadas nos referidos autos, não havendo falar, pois, de descumprimento de requisito formal, nem de cerceamento de direito de defesa, eis que a intimação para pagar ou impugnar a exigência é extensiva a todos os sujeitos passivos e a finalidade da norma legal foi alcançada com a qualificação dos responsáveis solidários em um documento anexo aos autos de infração.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.**

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o percentual da multa de que trata o inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96 deverá ser duplicado.

**ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.**

Ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário. Ausente a prova que altere o lançamento, este deve ser mantido.

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS. MENÇÃO INFORMATIVA.**

A menção de nomes de pessoas físicas tem finalidade meramente informativa e não implica a atribuição de responsabilidade tributária a elas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário formalizado pelo contribuinte autuado. Em relação ao recurso voluntário formalizado pelo Sr. Eduardo Nagata, por unanimidade de votos, em não conhecê-lo, já que para este responsável solidário não foi instaurado o litígio com a impugnação ao lançamento. No que tange ao recurso voluntário formalizado pela Sra. Andreia Yuikie Tsuruhame, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento para excluí-la da condição de responsável solidário. Já em relação aos recursos voluntários formalizados pelos demais responsáveis solidários, por unanimidade de votos, em negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Tratam-se de Recursos Voluntários de fls. 1406/1427 e fls. 1488/1509 (Marcos Mameri Peano - solidário), fls. 1557/1577 (Nilson Renato Cunha - solidário), fls. 1303/1327 (Eduardo Nagata - solidário), fls. 1230/1251 (José Eduardo Ferrarini Nascimento - solidário) e fls. 1700/1727 (Andréia Yukie Tsuruhame - solidária), de decisão que manteve os Autos de Infração n.ºs 51.072.774-3 e 51.072.775-1, lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais em 12/12/2014.

Peço a vênua para transcrever parte do relatório produzido pela decisão recorrida.

Trata-se de processo atinente a dois Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais em 12/12/2014.

A tabela abaixo apresenta um resumo dos AI que compõem o processo sob julgamento:

DEBCAD N.º	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	VALOR TOTAL (R\$)
AI 51.049.129-4	1/2010 a 5/2010	não recolhimento de contribuições previdenciárias parte patronal (segurado empregado e SAT/RAT).	7.561.529,71
AI 51.072.773-5	1/2010 a 5/2010	não recolhimento de contribuições sociais parte patronal (Terceiros).	1.996.998,12

A empresa apresentou os arquivos digitais da folha de pagamento. Após análise do conteúdo dos arquivos apresentados constatamos que diversas rubricas não foram consideradas incidentes, para fins de composição do salário de contribuição, como previsto no art. 28, da Lei 8.212/91.

Trata-se de rubricas normais lançadas na folha de pagamento que compõem a remuneração mensal dos seus empregados, cuja natureza não encontra amparo legal para que sejam consideradas fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Para que determinada rubrica não seja incidente de contribuição previdenciária, independentemente da denominação utilizada, necessário se faz constar de previsão legal, consoante §9º, do art. 28, da Lei 8.212/91.

RUBRICA 1700 – PLR – Levantamento PL.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) da empresa, se paga em consonância com a lei específica, Lei 10.101/00, é considerada não incidente de contribuição previdenciária. Outrossim, pagamento em desacordo com a referida lei é considerada incidente de contribuição previdenciária.

Quando do início do procedimento fiscal a empresa foi intimada, item 23 do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPIF), a apresentar: Documentos específicos relativos a eventual pagamento a título de PLR, tudo de acordo com o previsto na Lei 10.101/00; e Documento que evidencie e comprove o cumprimento da previsão legal.

A empresa não apresentou nenhum documento que pudesse comprovar que o pagamento de valores a título de PLR foi realizado sob o manto da Lei 10.101/00, o que torna todo e qualquer valor pago a esse título, incidente de contribuição previdenciária.

#### RUBRICA 1800 – PROPRIEDADE INTELECTUAL – Levantamento PI.

Não existe, no arcabouço jurídico nacional, qualquer previsão legal que abrace essa rubrica, ainda que com outro nome, como não componente da remuneração do empregado e, como tal, não incidente de contribuição previdenciária. Os valores dessa rubrica estão discriminados, por empregado e por mês, no ANEXO II, constante dos autos.

Interessante se faz analisar o quadro geral dos valores dos proventos pagos durante o ano de 2010 para todos os empregados da empresa, por rubrica (fl.26). No quadro citado foram excluídos todos os valores pagos a título de encargos trabalhistas, tais como férias e 13º salário.

Note-se que o valor anual relativo exclusivamente à rubrica em pauta, representou 49,07% do valor de todos os proventos. Se compararmos diretamente com a rubrica salários, a rubrica em tela representou 201,82%.

Essa rubrica, de nome sugestivo e pouco usual, era paga para empregados ocupantes das mais variadas funções, inclusive diretores, gerentes e cargos administrativos de escalão inferior. Quando a empresa transmite a GFIP, dentre outras informações temos o código da Classificação Brasileira de Ocupações (CBO). A partir do código da CBO informado pela própria empresa, em sua GFIP, pode-se listar os cargos para os quais foram identificados pagamentos dessa rubrica.

Pelo exposto, fica claro que a empresa contratava seus empregados por um salário registrado em carteira muito baixo que o efetivamente contratado, tanto assim que só a rubrica propriedade intelectual, rubrica 1800, representou em 2010 um percentual de 201,82% sobre o valor da rubrica 1001 - SALÁRIO e, ao não declarar referido valor em GFIP, conclui-se que o objetivo era, dentre outros, de não pagar os encargos sociais, inclusive a contribuição previdenciária. Se assim não fosse, por qual razão o valor relativo a essa rubrica não foi informado em GFIP?

#### RUBRICA 1026 – UTILIDADE COMBUSTÍVEL – Levantamento UC.

A empresa paga, mensalmente, a determinados empregados, a chamada utilidade combustível, que nada mais é do que parte do salário, todavia com outro nome e com outra conotação, de sorte a não fazer parte da remuneração mensal e, por conseguinte, não ser informado em GFIP, como base de cálculo de contribuição previdenciária.

Os valores e os beneficiários dessa rubrica estão informados pormenorizadamente no ANEXO III, constante dos autos. É de se observar que a planilha apresenta 2.395 linhas, sendo que para 2.065 linhas, portanto para 86,2%, o valor pago foi de R\$ 800,00 de combustível.

Isso demonstra, claramente, que é convencionado com determinados empregados um valor fixo mensal a esse título, que é pago independentemente da apresentação de comprovantes de compra de combustível, pago diretamente em folha de pagamento.

Assim não fosse, como seria possível uma quantidade expressiva de seus empregados usar, todos os meses, o mesmo valor de combustível? Salta aos olhos de quem quer que seja que isso seria absolutamente impossível, afinal existem variáveis tais como distância, trânsito, locais diferentes, variação de preço do combustível, qualidade do combustível, consumo específico de cada modelo de carro e ainda de cada carro, forma própria de dirigir de cada motorista, tipo de combustível (gasolina, etanol ou diesel) etc. que ditam o consumo de cada carro e, portanto, a quantidade de combustível que, ao final, daria o valor de consumo, mas com certeza, jamais seria um valor fixo e igual para tantos trabalhadores.

Isto posto, não há dúvida de que o objetivo da empresa, de pagar a determinados empregados a utilidade combustível, foi de fugir do pagamento dos encargos sociais e da contribuição previdenciária.

**RUBRICA 1025 – VALE ALIMENTAÇÃO – Levantamento VA.**

A legislação brasileira prevê que os valores pagos a título de alimentação do trabalhador, são considerados como remuneração. Todavia, se a empresa aderiu ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), esses valores não são considerados remuneração, desde que observado o que nele está prescrito. A empresa apresentou o documento que comprova a sua adesão ao PAT, mas, de acordo com as orientações do PAT, não há previsão para o pagamento em pecúnia a título de alimentação do trabalhador. Assim sendo, todo e qualquer valor que a empresa tenha pago aos seus trabalhadores que não estejam de acordo com as instruções do PAT, fazem parte da remuneração e, portanto, são considerados incidentes de contribuição previdenciária.

A empresa paga duas rubricas a título de alimentação, abaixo descritas, de forma totalmente distinta.

O VALE REFEIÇÃO que é adquirido de empresas fornecedoras dos cartões, de acordo com o que preconiza a legislação e o PAT, o que não gera contribuição previdenciária. Oportuno observar que, em folha de pagamento, consta apenas e tão somente o DESCONTO – rubrica 2102 – DESC. VALE REFEIÇÃO O VALE ALIMENTAÇÃO – RUBRICA 1025, este é pago DIRETAMENTE em folha, com valor bruto anual de R\$ 1.125.727,36 e DESCONTO VALE ALIMENTAÇÃO – RUBRICA 2101, no valor anual de R\$ 22.456,91, no ano de 2010.

Observe-se que essa auditoria fiscal não levantou qualquer valor de contribuição previdenciária, incidente sobre a rubrica VALE REFEIÇÃO, corretamente pago nos ditames da legislação e PAT, com o uso do cartão próprio de empresa especializada. O levantamento se deu exclusivamente sobre os valores de VALE ALIMENTAÇÃO, incorretamente pagos em pecúnia, sobre o valor líquido (rubrica 1025, menos a rubrica 2101).

Os valores pagos pela empresa, a título de rubricas por ela consideradas como não incidentes de contribuição previdenciária, representou no ano calendário de 2010, nada menos do que 72,17% do valor total de sua folha de salários, sem encargos sociais, o que pode ser constatado na planilha apresentada. Reitere-se que apenas e tão somente 27,83% do valor anual total da folha de salários da empresa foi considerado como base de cálculo de contribuição previdenciária e de terceiros. Isto por conta da tal “FLEXIBILIZAÇÃO” DA CLT (“CLT FLEX”) e/ou COTIZAÇÃO das verbas salariais (“CLT COTAS”). O desvirtuamento da legislação trabalhista chegou a tal ponto, que foram criados os termos aqui referidos, os quais foram corroborados com os depoimentos prestados pelas pessoas ouvidas pela auditoria fiscal, quais sejam: “CLT FLEX”, “CLT COTAS” e “CLT FULL”, esta última utilizada somente para os casos onde os preceitos da lei trabalhista são obedecidos em sua plenitude, mas que, por conta dos outros termos criados, necessária se faz a diferenciação. Observe-se que essa terminologia é corriqueiramente utilizada pela empresa em seus anúncios de emprego na internet, como restou demonstrado no Relatório Fiscal.

A empresa deixa claro que a sua política de contratação de pessoas, quando feita pelo regime da CLT, não é da forma prevista pela legislação de regência. Tanto assim que em seus anúncios de vagas de emprego, para contratação de seus colaboradores, feitos na internet, usa a terminologia criativa de “CLT COTAS”. Ora, não existe no nosso arcabouço jurídico nada que ampare essa forma de contratação de pessoas. Trata-se de verdadeira invenção da empresa, que criou uma maneira própria de compor os valores que paga aos seus empregados, cujo objetivo é, sem dúvida, deixar de pagar os encargos sociais e previdenciários. Alguns exemplos de anúncio de vagas feitos na Internet (destaques feitos pela auditoria fiscal) são citados no Relatório Fiscal.

A Empresa sofreu Auditoria Fiscal do Ministério do Trabalho e Emprego, tendo ao seu término sido lavrado um TERMO DE COMPROMISSO, que a seguir transcrevemos parte:

d) no que diz respeito ao sistema de pagamentos de cotas de utilidades que não se mostrar em estrita consonância com o disposto no artigo 458, da CLT, este também

deverá ser completamente extinto no prazo de 12 (doze) meses, observando-se que os novos empregados contratados a partir da assinatura do presente termo já deverão ter suas remunerações ajustadas à nova política remuneratória;(destaquei)

h) a empresa se compromete a não proceder ao desvirtuamento referentemente à remuneração paga a seus trabalhadores, através de utilização de maneira irregular de utilidades, verba para transporte, PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, direitos autorais e propriedade intelectual;(destaquei)

Oportuno transcrever o que foi dito por alguns colaboradores da BBKO, quando entrevistados por esta auditoria fiscal, sobre a forma de pagamento da BBKO, como CLT COTAS/FLEX:

Item 6.4. – Sr. Roberto Teixeira de Andrade:

Acresce ainda que havia um movimento dentro da BBKO, no sentido de mudança do tipo de contratação de consultores, de PJ para CLT. Mas, quando os contratos eram feitos pela CLT, a BBKO usava a chamada “CLT FLEX”, usando como complemento do salário, as chamadas cotas, dentre as quais destaca a chamada PROPRIEDADE INTELECTUAL. Eram usadas também as cotas ajuda de combustível, alimentação, etc. Não sabe informar se consultores poderiam ser contratados pela “CLT FULL”, terminologia usada para os casos de pagamento integral do salário pela CLT, sem o uso das chamadas cotas.

Item 6.7. – Sr. Celso da Silva:

O depoente respondeu que até onde tem conhecimento, quando de sua entrada na BBKO, as pessoas eram contratadas como PJ e como celetista. Mas que os contratados por CLT recebiam o salário mais cotas de combustível, alimentação e propriedade intelectual.

Identificadas as rubricas que constaram em folha de pagamento e cujos valores não foram informados em GFIP pela empresa, ficando demonstrado de forma clara que não os declarou em GFIP para se furtar ao pagamento dos encargos sociais e da contribuição previdenciária, objeto deste termo de débito, a auditoria fiscal considerou todos os valores das referidas rubricas como incidentes de contribuição previdenciária..

VALORES PAGOS A PRETENSOS PRESTADORES DE SERVIÇOS –  
Levantamentos: P1 e P2.

Há os “Prestadores de serviços” – Levantamento P1 - cujas DIPJ constam declaração de que 100% da receita foi originada exclusivamente da BBKO – ANEXO V; e os “Prestadores de serviços” Levantamento P2 - cujas DIPJ estão em situação diversa da descrita no Levantamento P1, tais como: falta de preenchimento da ficha discriminativa da fonte pagadora, sem informações de valores, situação inativa, etc. - ANEXO VI.

Trata-se de débito lançado contra o sujeito passivo acima identificado, relativo às contribuições previdenciárias da empresa, cota patronal e para o financiamento do SAT/GILRAT, destinadas à seguridade social, bem como a contribuição para TERCEIROS -Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre os valores constantes das notas fiscais/faturas emitidas por pretensos prestadores de serviços, chamados genericamente pela BBKO de consultores, que, como ficará adiante demonstrado, são, de fato, pessoas físicas trabalhando como empregados, que deveriam ter sido admitidas sob o manto da CLT e jamais como pessoa jurídica (PEJOTIZAÇÃO).

Apenas os valores não declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP) foram objeto deste levantamento.

Foi também lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, por configurar, em tese, crime de sonegação fiscal de contribuição previdenciária.

A empresa, no que respeita à contratação de pessoas adotava também, além da utilização da “CLT FLEX/CLT COTAS”, anteriormente mencionado, no período da auditoria fiscal, como política de contratação de pessoas, a tão já conhecida “pejotização”, que nada mais é do que contratar pessoas físicas sob a forma de pessoa

jurídica. O Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) realizou fiscalização na empresa, que resultou em um TERMO DE COMPROMISSO consoante descrição no Relatório Fiscal.

Dos mandados de procedimentos fiscais (MPF)/termos de distribuição de procedimentos fiscais (TDPF) vinculados.

Para melhor entender a forma utilizada pela empresa, no que respeita à contratação de pessoas, adotando em larga escala a contratação sob a égide fraudulenta da “pejotização”, essa auditoria fiscal adotou uma postura conservadora e cuidadosa, com vistas a se concluir, de forma cabal, qual era realmente o “modus operandi” da BBKO, no que respeita aos pretensos prestadores de serviços (consultores). Nesse sentido, entendeu que nada melhor do que ouvir a “própria fonte” e, para a consecução desse objetivo, foram emitidos diversos MPF/TDPF. Ouvidas as pessoas que trabalharam na BBKO, por amostragem, foram tomados diversos depoimentos (fls. 34 a 72 e 272 a 334), que estão anexados ao presente crédito tributário. Procedeu-se à listagem dos MPF/TDPF vinculados emitidos (parte) com a reprodução do todo ou de parte de cada depoimento prestado.

Notas fiscais sequenciadas.

Analisando-se as notas fiscais emitidas pelos trabalhadores da BBKO, exclusivamente aquelas consideradas por essa auditoria fiscal como base de cálculo de contribuição previdenciária, por entender que se trata de empregados celetistas contratados como PJ, é cristalino notar que se trata de notas fiscais sequenciais, demonstrando de forma incontroversa que o trabalho foi prestado exclusivamente para a BBKO.

Em alguns casos percebe-se que a seqüência não é absoluta, mas, isso não desvirtua a sequencialidade, pois trata-se de nota fiscal cancelada e não houve a prestação de serviço para qualquer outra empresa, ou, caso tenha havido a prestação de serviço para outra empresa, foi necessariamente em período diverso do que foi trabalhado para a BBKO, como por exemplo, ter trabalhado somente parte do ano de 2010 para a BBKO e, por conseguinte, em outros meses pode ter trabalhado para outra empresa.

Oportuno ressaltar que em alguns casos a sequencialidade foi rompida por conta da substituição do talonário de notas fiscais por notas fiscais eletrônicas, como por exemplo o caso de Virgínia Rozo Oura e Cia Ltda, saindo da nota fiscal nº 297 para a nº 1; Alan Valério Renart, saindo da not

a fiscal nº 44 para a nota fiscal nº 1; DLF Paiva Soluções, saindo da nota fiscal nº 31 para a nota fiscal nº 1; Goshi Consultoria, saindo da nota fiscal nº 46 para a nota fiscal nº 1; MD4C Serviços, saindo da nota fiscal nº 100 para a nota fiscal nº 1, dentre outros.

Dos valores das notas fiscais.

Observando-se os valores das notas fiscais das planilhas anexadas (Anexos V e VI), por emitente, pode-se constatar que são, em sua grande maioria, sempre iguais (por emitente). O fato dos valores pagos serem quase sempre os mesmos, para cada emitente, por si só revela que houve a contratação de valor mensal fixo, líquido e certo, como é feito quando se contrata um empregado (sem pagamentos de verbas adicionais).

Todavia, dentro do período considerado para cada emitente, existem algumas variações. Nos depoimentos prestados pelos pretensos prestadores de serviços (fls. 37 a 75), quando perguntado sobre as variações dos valores recebidos no mês, as respostas foram unânimes de que se tratava de pagamento de eventual hora extraordinária.

O Sr. Adalberto, da ADALB CONSULTORIA (sub-item 6.19) declarou:

“Que recebeu horas trabalhadas em excesso, como provam as notas fiscais de nº 67, 68, 72, 73 e 74, no valor de R\$ 9.460,00, R\$ 440,00, R\$ 9.600,00, R\$ 960,00 e R\$ 9.680,00, respectivamente. O valor mensal contratual para o período era de R\$ 8.800,00, portanto, qualquer valor recebido acima do valor contratual foi por conta de horas trabalhadas em excesso.”

Quando da admissão e da demissão de cada “prestador de serviço”, também pode haver variação no valor da nota fiscal, por conta de não ter havido trabalho para o mês completo.

É de fundamental importância e de grande relevância, atentar para o fato de que os depoimentos referidos e anexados a este débito foram feitos por amostragem, tendo sido o resultado aplicado para os demais “prestadores de serviços” não ouvidos pela auditoria fiscal, até porque, para todas as perguntas formuladas a todos os depoentes, as respostas foram, se não iguais, pelo menos semelhantes, nunca colocando em dúvida a natureza dos fatos, qual seja, de se tratar de contratação de segurados empregados.

Trabalhadores que abriram PJ para poderem trabalhar na BBKO.

Das pessoas entrevistadas, algumas abriram empresa (PJ) para poderem trabalhar na BBKO. São exemplos o Sr. Edson Akira, da KRTK; Luiz César Zaratini Bairão, da BAIRÃO ASSESSORIA; Flavio Nasri Albertine, da AEA SERVIÇOS; Marcelo Dermargos, da MD4C; Maria Aparecida Araújo Souza, da COMPETENCE; Felipe Eduardo Maddaloni, da F & M; Cláudio José Saviolo Damaceno, da CLÁUDIO JOSE SAVIOLO DAMACENO CONSULTORIA ME.

Pessoas que eram cooperados e migraram para PJ.

O Sr. José Pinheiro Cotrim Junior trabalhava na própria BBKO como cooperado e depois migrou para PJ. Em seu depoimento declarou: “O depoente respondeu que quando da contratação firmou contrato como COOPERADO, por intermédio de cooperativa cujo nome não se recorda ao certo, acha que era CTI COOPERATIVA DE TRABALHO.

Acresce que quando solicitou aumento de salário foi atendido mas com a condição de que seria rompido o contrato de trabalho como cooperado e seria firmado novo contrato, como PJ. A alteração da modalidade de contrato se deu por conta do novo valor do salário, mais alto.”

Do direito à percepção de férias remuneradas e abono de faltas ao trabalho.

Nos depoimentos de todos os “prestadores de serviços” (fls. 34 a 72), quando perguntado se tinham direito a gozar férias, houve unanimidade ao responderem que tinham direito a 15 dias de férias para cada período aquisitivo de um ano ou, em alguns casos, por semestre, sem prejuízo da percepção do valor mínimo mensal convencionado para 168 horas úteis mês, como consta dos depoimentos transcritos.

Importante ressaltar a postura da BBKO, nos casos de falta ao trabalho, das pessoas que a ela “prestavam serviços”. Foram unânimes as respostas de todos, no sentido de que faltas justificadas não eram descontadas nem compensadas. As faltas injustificadas eram compensadas, sendo necessária a comunicação de qualquer das situações ao superior imediato.

Do termo de compromisso junto ao MTE.

Por conta de uma auditoria iniciada em 16/12/2010, pelo Ministério do Trabalho e Emprego, foi firmado em 17/3/2011 um TERMO DE COMPROMISSO entre a BBKO, o Sindicato da categoria – SINDPD/SP e o Ministério do Trabalho e Emprego, cuja ata da Reunião da Mesa de Entendimento faz parte desse processo.

O Termo de Compromisso firmado pela BBKO prevê: contratação de trabalhadores cujos contratos de trabalho estejam devidamente formalizados em consonância com as disposições da CLT; no que concerne aos atuais trabalhadores, que lhe prestam serviços na qualidade de PJ e/ou por intermédio de cooperativas, promessa de formalização de todos eles, dentro do prazo de 12 (doze) meses a partir da assinatura do presente pacto, de forma escalonada e contínua; durante o transcurso do referido prazo a empresa será objeto de monitoramento mensal, devendo apresentar em data e horário determinados por esta Fiscalização do Trabalho, os registros (fichas ou folhas dos livros de registro de empregados) dos empregados formalizados segundo o ora pactuado, além dos depósitos fundiários (FGTS) e Caged correspondentes; no que diz respeito ao sistema de pagamentos de cotas de utilidades que não se mostrar em estrita consonância com o

disposto no artigo 458, da CLT, este também deverá ser completamente extinto no prazo de 12 (doze) meses, observando-se que os novos empregados contratados a partir da assinatura do presente termo já deverão ter suas remunerações ajustadas à nova política remuneratória; e compromisso a não proceder ao desvirtuamento referentemente à remuneração paga a seus trabalhadores, através de utilização de maneira irregular de utilidades, verba para transporte, PAT, direitos autorais e propriedade intelectual.

Da não possibilidade de terceirização da atividade fim.

A atividade fim da BBKO, de acordo com seu estatuto social, é a prestação de serviços de: desenvolvimento de softwares, a comercialização de produtos de terceiros, planejamento e controle das atividades relacionadas a implantação de softwares, análise, programação, operação, instalação, implantação de sistemas próprios ou de terceiros, suporte, manutenção, digitação e treinamento de sistemas na área de processamento de dados, tecnologia da informação, comunicação e automação. Ressalte-se que todos os valores constantes destes levantamentos específicos P1 e P2, referem-se à atividade fim da empresa.

Todavia, é sabido que pela legislação atual não é permitida a terceirização da atividade fim da empresa, mas apenas e tão somente é permitida a terceirização das atividades meio, tais como limpeza, segurança, portaria, alimentação, etc.

Da Convenção Coletiva de Trabalho.

A Convenção Coletiva traz, em sua cláusula 21ª, quais são as hipóteses permitidas para que a BBKO possa se valer da contratação de empresas de prestação de serviços. Essa cláusula é inserida em convenções coletivas, sempre no sentido de preservar a contratação dos empregados da empresa e nunca privilegiar a contratação de empresas.

Como pode se observar, a contratação de pessoas jurídicas, relacionadas nos anexos V e VI, em nada obedeceu essa cláusula da CCT.

Dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

O fato de a autuada contratar pessoas na modalidade PJ, não expressa, de forma alguma, a realidade dos fatos. Ao se analisar o que consta das notas fiscais emitidas, de forma seqüencial, os valores das notas fiscais sempre iguais, salvo ocorrências como pagamento de horas extraordinárias, os depoimentos prestados pelas pessoas que trabalharam na BBKO, reproduzidos neste relatório fiscal (fls. 34 a 72), salta aos olhos a verdadeira situação fática, qual seja, que se trata da contratação de pessoas, que deveria ter sido totalmente feita sob o regime da CLT, mas que, por conveniência da autuada e por conta e risco desta, foi feito de forma camuflada a contratação como PJ, o que proporciona à empresa uma considerável economia, no que respeita às suas obrigações trabalhistas e previdenciárias, visto que, com a contratação de pessoas na modalidade PJ, não há incidência de encargos previdenciários.

Nessa esteira, em observância à realidade fática e não em documentos produzidos, com o fim específico e precípuo de esconder a real situação dos trabalhadores, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, na apreciação do processo 11020.721797/2012-11, da 10ª RF/DRF/Caxias do Sul, assim se pronunciou:

“PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documental, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária dos trabalhos dos segurados que lhe prestam serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.”

Fiel a esse princípio (realidade fática) e com vistas à realização de um trabalho imparcial, é que todos os valores de todas as empresas prestadoras de serviços de fato, não foram considerados na base de cálculo por esta auditoria fiscal.

Neste sentido, destacamos o fato de que a planilha dos valores dos serviços prestados, apresentada pela BBKO, em atendimento às intimações fiscais, apresenta o valor total de R\$ 28.281.924,78, enquanto o valor total considerado como BASE DE CÁLCULO

pela auditoria fiscal foi de R\$19.635.266,99 (somatório dos levantamentos P1 e P2, deste AI e P3 e P4 do período de 6 a 12/2010).

Podemos citar, como exemplo de prestação de serviços como PJ, aceito por esta auditoria fiscal, dentre muitos outros, o caso NILSON RENATO CUNHA, da empresa NRC SERVIÇOS S/S LTDA – EPP, cujo depoimento segue transcrito no Relatório Fiscal.

Da análise da DIPJ dos prestadores de serviços.

A auditoria fiscal teve ainda o cuidado extremo de analisar a DIPJ dos “prestadores de serviços”, no ano calendário de 2010:

No levantamento P1 estão listadas todas as notas fiscais dos “prestadores de serviços” com 100% da RECEITA oriunda da BBKO.

Para o levantamento P2, foram consideradas todas as notas fiscais de todos os “prestadores de serviços” cuja DIPJ estava em situação que não possibilitou a conclusão da origem da receita, por estarem em situação como inativa, sem informação dos valores, sem entrega de DIPJ, dentre outras situações e ainda aquelas que obtiveram receita de outras empresas (tomadoras), mas necessariamente em período diverso do que foi considerado para a BBKO, como por exemplo, quando entrou depois do início do ano e/ou saiu antes do término do ano calendário de 2010.

Temos também objetivamente o caso da SJB Consultoria, em que o Sr. Anderson Tadeu Milochi trabalhou para a BBKO dentro do horário comercial e também ministrou aulas, à noite e/ou aos sábados, tendo portanto receitas oriundas da BBKO e de outra empresa, não desfigurando, contudo, a relação de emprego com a BBKO.

Por tudo o que foi aqui mencionado, por todos os documentos apresentados, pela concordância da autuada em assinar o Termo de Compromisso junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, no sentido de regularizar os contratos com os seus colaboradores, passando de PJ para a CLT, e pelo que consta de todos os depoimentos transcritos neste relatório fiscal, todos anexados a este processo, concluiu tratar-se efetivamente da contratação de pessoas (empregados) e jamais de empresas (pessoas jurídicas).

Pelo que consta das notas fiscais, caracterizadas pela sequencialidade, valor e natureza dos “serviços prestados”, a Auditoria Fiscal considerou que os valores pagos às PJ, de acordo com os valores constantes da contabilidade da autuada, anexos V e VI, de fato, foram valores pagos às pessoas físicas, segurados empregados e jamais o foram (de fato) às pessoas jurídicas. A empresa adotou o “modus operandi” de contratar os seus empregados através de pessoas jurídicas, adotando de forma deliberada e usual a chamada “pejotização”, com vistas exclusivamente a deixar de pagar as obrigações trabalhistas e as contribuições e impostos incidentes sobre a folha de salários. Isto posto, referidos valores foram objeto de levantamento de débito de Contribuições Previdenciárias – patronal e SAT – levantamentos “P1” e “P2”.

Para os valores considerados no presente termo de débito, o contribuinte não apresentou GFIP. Os valores, constantes em GFIP apresentadas pela empresa, deixaram de ser considerados no presente termo de débito.

Nenhuma GPS foi objeto de apropriação para o presente termo de débito.

As GPS pagas pela autuada foram consideradas como pagamento dos valores declarados em GFIP.

#### DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Pelos fatos aqui relatados, bem como pelos documentos apresentados, a Auditoria Fiscal concluiu que a empresa agiu deliberadamente de forma fraudulenta, ao adotar a conduta de utilização de empresas interpostas, na contratação de seus empregados e ainda de remunerar parte de seus empregados celetistas em folha de pagamento, de forma não convencional, utilizando para tanto a chamada “CLT COTAS” ou “CLT FLEX, já discorrido anteriormente. A empresa praticou ainda a sonegação de contribuições

previdenciárias, ao não declarar em GFIP os valores das contribuições previdenciárias devidas. Essas condutas são tratadas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

Em consequência, foi aplicado o prescrito no art.44, §1º da Lei 9.430/1966 de 27/12/1966, DOU de 30/12/1966, DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Os diretores da empresa, na época dos fatos geradores da contribuição previdenciária objeto do presente Auto de Infração, agiram de forma fraudulenta, quando contrataram ou deixaram que fossem contratados parte de seus trabalhadores, de forma comum e corriqueira, como se prestadores de serviço fossem, mas que na verdade não passavam de seus empregados, dissimulando a forma de contratação de pessoas, sob o manto e disfarce da utilização de pessoas jurídicas – “PEJOTIZAÇÃO”, escondendo a verdade dos fatos, bem como remunerou parte de seus empregados contratados pelo regime da CLT, de forma não convencional, tendo utilizado para tanto o pagamento de cotas, denominadas de PROPRIEDADE INTELECTUAL, COTA COMBUSTÍVEL e COTA VALE ALIMENTAÇÃO, agindo assim com clara infração à lei, consoante ficou plenamente demonstrado neste relatório fiscal.

Todos os fatos e circunstâncias que levaram à esta conclusão estão devida e pormenorizadamente relatados e demonstrados anteriormente, cuja repetição entendemos desnecessária. A seguir, a relação dos diretores arrolados como sujeitos passivos solidários:

ANDREIA YUKIE TSURUHAME, brasileira, CPF – 129.571.048-06, RG – 17.461.997-2, residente na Rua Apinagés, 711, apto 34, BL 1, PERDIZES, São Paulo, SP, CEP – 05.017-000, diretora comercial até o dia 23/5/2010;

EDUARDO NAGATA, brasileiro, CPF – 134.833.218-29, rg – 1.255.691, residente na Rua Jussara, 148, Bosque da Saúde, São Paulo, SP, CEP – 04.137-060, diretor operacional até o dia 14/5/2010;

MARCOS MAMERI PEANO – brasileiro, CPF – 115.678.598-79, RG – 13.794.451-2, residente na Avenida Luiz Martins e Araújo, 110, ALTO DA BOA VISTA, São Paulo, SP, CEP – 04.641-140, diretor presidente até o dia 9/5/2011;

FELIPE EDUARDO MADDALONI – brasileiro, CPF – 219.734.978-32, RG – 29.776.913, residente na Rua Gabriele D’ANNUNZIO, 1409, APTO 32, São Paulo, SP, CEP - 04619-005, diretor financeiro de 01/06/2010 até o dia 9/5/2011;

NILSON RENATO CUNHA – brasileiro, CPF – 146.649.798-00, RG – 19.994.014, residente na Rua Carlos Weber, 790, apto 11B, Vila Leopoldina, São Paulo, SP, CEP - 05.303-000, diretor comercial de 01/06/2010 até o dia 9/5/2011.

Enquadramento legal da responsabilidade solidária: O art. 135, do CTN, Lei 5.172/1966.

O autuado e os sujeitos passivos solidários foram cientificados dos AI, em 15/12/2014, 23/12/2014 e 29/12/2014 (fls. 3, 12, 496 a 499).

### **Impugnações**

Em 14/1/2015 e 21/1/2015 apresentaram impugnações (fls. 631 a 650, 912 a 931 e 1055 a 1076) alegando, em apertada síntese, o que se relata a seguir.

### **Impugnação da BBKO**

Vale alimentação em pecúnia.

O vale alimentação não tem o condão de remunerar o trabalhador pela prestação de serviço, mas sim de auxiliá-lo na sua alimentação diária, de modo que o pagamento em pecúnia não modificaria sua finalidade, já que continua caracterizando mero ressarcimento/indenização ao trabalhador.

Nesse sentido, já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) pela possibilidade de pagamento do vale-alimentação em pecúnia, tendo em vista que a forma como é realizado o pagamento não altera sua natureza indenizatória.

Assim, tendo em vista que a Impugnante aderiu ao Programa de Alimentação ao trabalhador (PAT), conforme reconhecido pela própria Fiscalização, o simples fato de antecipar a despesa de alimentação de seus empregados em pecúnia não é suficiente para transmutar a natureza jurídica do benefício, de modo a justificar a inclusão de tais valores na base de cálculo das contribuições previdenciárias em comento, como quer crer a Fiscalização.

Vale combustível.

Da análise do Anexo III, verifica-se que a impugnante efetivamente ressarciu as despesas com combustível de seus funcionários (vale-combustível), o que lhe autoriza a excluir tais valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 28, §9º, alínea “s”, da Lei 8.212/91.

De fato, alguns funcionários foram ressarcidos em valores idênticos, porém isso se deve ao fato de que a impugnante, para pagamento desse auxílio, calculava a quilometragem necessária ao deslocamento de sua sede até determinado cliente, isto é, todos os funcionários que estavam desenvolvendo o mesmo projeto recebiam o mesmo valor, já que a quilometragem também era a mesma (previamente calculada pela impugnante).

Da participação nos lucros e resultados (PLR).

Da análise da Convenção Coletiva do Trabalho firmada com o sindicato de classe da impugnante, verifica-se que há autorização para distribuição de lucros a seus trabalhadores. E mais, conforme se observa no Anexo I, os lucros foram distribuídos em 2 (duas) parcelas anuais (fevereiro e agosto), razão pela qual se mostra em completa consonância com a Lei 10.101/00, a despeito do quanto alegado pela Fiscalização.

Da propriedade intelectual.

De acordo com o artigo 28, §9º, alínea V, da Lei 8.212/91, não integra o salário de contribuição os valores pagos a título de cessão de direitos autorais.

Ora, a rubrica em comento refere-se justamente ao pagamento de valores devidos a funcionários a título de cessão de direitos autorais pela criação e desenvolvimento de sistemas de softwares (atividade principal da Impugnante), os quais, inclusive, são assegurados constitucionalmente, razão pela qual se mostra improcedente a autuação ora impugnada.

Do contrato de prestação de serviços intelectuais com pessoas jurídicas.

O ordenamento jurídico reconhece que, no caso de serviços intelectuais, é plenamente possível a celebração de contratos com pessoas jurídicas para desenvolvimento de tais serviços, ainda que em caráter personalíssimo.

Ora, todos os prestadores de serviço, com quem a impugnante mantinha contratos, prestavam exclusivamente serviços intelectuais, razão pela qual as contratações foram realizadas com completo amparo legal, não se verificando, pois, qualquer intuito fraudulento nesse tipo de contratação.

E mais, conforme pode ser observado nos contratos celebrados com tais prestadores de serviços, não há nenhuma cláusula (e sequer poderia ter) que obrigue o prestador a prestar serviços exclusivamente à impugnante.

Entretanto, a despeito do quanto quer crer a Fiscalização, tais indícios não são suficientes para caracterizar os contratos celebrados com pessoas jurídicas como fraudulentos. Isso porque, como exposto, a Lei 11.196/05 autoriza a prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas, ainda que em caráter personalíssimo.

Da impossibilidade de responsabilização dos diretores.

Há que se destacar que o artigo 135, do Código Tributário Nacional, prevê situações específicas, taxativas, em que é autorizada a responsabilização dos diretores.

Assim, para possibilitar a responsabilização dos diretores em consonância com a legislação, deveria a Fiscalização comprovar, de forma individualizada, que os diretores agiram com excesso de poderes ou contrariamente ao contrato social da impugnante.

Isto é, para caracterização do fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, do Código Tributário Nacional, é condição a ser verificada e comprovada, ou seja, a conduta dolosa dos diretores, o que deve ser demonstrado, pela fiscalização, de forma individualizada.

Entretanto, em nenhum momento, a fiscalização demonstrou ou buscou demonstrar que os diretores da impugnante teriam agido com excesso de poderes ou infringido a lei (não há individualização de condutas, requisito indispensável para aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional), simplesmente indicou os diretores como responsáveis solidários pela suposta ausência de pagamento das contribuições previdenciárias.

E mais, alega a Fiscalização que todos os requisitos necessários para caracterizar o vínculo empregatício encontravam-se presentes em tais contratos de prestação de serviços.

É imperioso ressaltar que o mero inadimplemento de tributos, conforme a já pacificada e consolidada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), não é infração à lei capaz de ensejar a aplicação do artigo 135, do Código Tributário Nacional.

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 430, cujo teor é o seguinte: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

Assim, como a indicação dos diretores da impugnante não está amparada em prova de prática de ato contrário à lei ou contrato social da impugnante, conclui-se pela completa ilegalidade da responsabilização dos diretores, a teor do quanto disposto no artigo 135, inciso III, do CTN, bem como da orientação pacífica do CARF e do STJ.

Da aplicação indevida da multa.

Não pode ser mantida a multa agravada em 150% (cento e cinquenta por cento), em razão da inexistência de sonegação, fraude ou conluio.

A aplicação da penalidade agravada não pode subsistir, na medida em que, da análise do Relatório Fiscal e dos demais documentos que embasam a autuação, não se verifica qualquer indício de fraude ou de sonegação.

Note-se que não há nos autos comprovação da conduta dolosa da impugnante, o que é indispensável para aplicação da penalidade agravada. A Fiscalização simplesmente mencionou que a prática adotada pela impugnante era fraudulenta, bem como a ausência de declaração dos valores supostamente devidos caracterizava sonegação.

Ora, quando muito, houve, in casu, ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, o que, por si só, não é suficiente para agravar a penalidade, conforme jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, há que se destacar que a multa aplicada em 75% (setenta e cinco por cento), que, após ser agravada, resulta em penalidade total de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do crédito tributário possui nítido caráter confiscatório, por se tratar de valor excessivamente oneroso.

#### **Impugnação do diretor presidente Marcos Mameri Peano.**

A fiscalização não demonstrou ou buscou demonstrar que o impugnante teria agido com excesso de poderes ou infringido a lei. Não há individualização de condutas, requisito indispensável para aplicação do artigo 135, do CTN, simplesmente indicou todos os diretores como responsáveis solidários pela suposta ausência de pagamento das contribuições previdenciárias, dentre eles o impugnante.

O absurdo é tamanho que a Fiscalização indicou diretores que sequer teriam poder de decisão sobre as contratações ou forma de pagamento dos empregados.

É imperioso ressaltar que o mero inadimplemento de tributos, conforme a já pacificada e consolidada jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, não é infração à lei capaz de ensejar a aplicação do artigo 135, do CTN.

#### **Impugnação da diretora Andréia Yukie Tsuruhame**

A inclusão da impugnante como responsável solidária se mostra indevida por todos os ângulos que se queira analisar, tendo em vista que já não se encontrava em exercício no cargo de Diretora Comercial na época dos fatos geradores, jamais possuiu poderes de gestão sobre a sociedade, bem como não restou comprovada a prática de qualquer ato que configure violação à lei ou ao estatuto, ou excesso de poder.

A impugnante nem sequer figurava como diretora da autuada na época dos fatos, já que havia renunciado e abandonado o seu cargo ainda no ano de 2009.

Em junho de 2009 a impugnante se reuniu com a presidência da BBKO Consulting S/A para formalizar a sua saída da empresa, com a consequente renúncia do seu cargo, a partir daquele mês.

De fato, conforme se percebe do e-mail enviado pela impugnante ao Diretor Presidente da empresa BBKO CONSULTING S/A, em 30/6/2009, restou expressamente ratificado os entendimentos mantidos entre as partes naquele mesmo dia, a respeito da solicitação de saída da impugnante da sociedade em comento (doc. 2).

A esse respeito, inclusive, ressalte-se que embora a renúncia tenha sido formalizada apenas em 5/2010, fato é que a impugnante não mais exercia o cargo de Diretora Comercial desde 2009, fato incontestado pelos próprios sócios da BBKO Consulting S/A, de modo que não há como se entender que a impugnante tenha, de alguma forma, participado para a ocorrência dos fatos geradores autuados.

Ressalte-se, ainda, que em 7/2010 a ora impugnante houve por bem notificar formalmente a BBKO Consulting S/A (doc. 5), fazendo constar novamente que o ato se destinava a "formalizar sua renúncia do cargo de Diretora Comercial da BBKO Consulting S.A., do qual já se encontrava afastada desde 9/2009 (...)", o que, inclusive, já é de conhecimento desta fiscalização, tendo em vista que tal documento já se encontra acostado aos presentes autos.

Cumprido destacar que em que pese a renúncia ter sido formalizada apenas em 5/2010 (muito embora seja evidente que a impugnante deixou de exercer o cargo ainda em 2009), tal fato não é capaz de legitimar a sua inclusão como responsável solidária, tendo em vista que, no processo administrativo, deve prevalecer a verdade material sobre a formal.

Ressalte-se que, no caso, a primazia da verdade material se mostra ainda mais necessária, tendo em vista que se está imputando a responsabilidade pelo pagamento do tributo às pessoas físicas que figuravam como diretores da sociedade; ou seja, está a se pressupor que os diretores agiram mediante violação à legislação, o que evidentemente deveria estar lastreado em robusta prova documental que comprove tal violação.

Veja-se, portanto, que não lhe foi atribuído qualquer poder de gerência sobre a sociedade, especialmente no que se refere às contratações de funcionários, empregados e prestadores de serviços, restringindo-se aos poderes de venda, que em nada se relacionam com o objeto da presente demanda, sendo certo que a ora impugnante sequer poderia ter deliberado a respeito de obrigações tributárias.

Destaca-se, por oportuno, que o Estatuto da BBKO Consulting S/A prevê a possibilidade dos Diretores praticarem, de fato, atos de gerência e administração da sociedade. Todavia, o próprio estatuto determina que "a atribuição dos diretores sem designação específica será definida em seu ato de nomeação" (doc. 6 - Artigo 27, parágrafo segundo).

Ou seja, a própria sociedade, ciente que poderia outorgar à ora impugnante todos os atos de gestão permitidos em seu estatuto, o fez apenas em relação aos projetos de venda, cuja relação é entre empresa/clientes, não havendo qualquer relação com a área de

Recursos Humanos, ou qualquer outra área responsável pela contratação de empregados ou de prestadores de serviço.

Não basta a simples posse do cargo de diretor para permitir a sua inclusão no pólo passivo, mas há que se provar que este é o responsável pelas dívidas fiscais da empresa, quando estes tiverem agido com excesso de mandato, infração à lei ou quando ocorrer dissolução irregular da empresa.

Contudo, nada disso foi argumentado ou comprovado por esta Fiscalização, e, inclusive, nem poderia, haja vista que impugnante já não possuía poderes de gerência sobre as áreas financeira e de recursos humanos da BBKO Consulting S/A, únicas áreas relacionadas com o objeto da presente autuação.

Com efeito, não há nos autos qualquer prova de que a ora impugnante tenha se envolvido de qualquer forma com as decisões da empresa ao deliberar sobre a forma de contratação de empregados e pessoas jurídicas, bem como da composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros, que acarretaram na sua inclusão como responsável solidária, havendo apenas a sua mera indicação.

Apesar de não terem sido relacionados como solidários, José Eduardo Ferrarini Nascimento (fls. 502/521) e Nilson Renato Cunha (fls. 783/802) apresentaram impugnações repetindo argumentos expendidos pelos solidários.

Foi proferida decisão de fls. 1168/1205.

### **Da Decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento em Salvador (BA)**

Sobreveio acórdão proferido pela 7ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Salvador (BA), que manteve a autuação tal como lavrada, conforme se constata da ementa abaixo transcrita (fls. 1168/1169):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS** Período de apuração: 01/01/2010 a 31/05/2010 **CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.**

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestaram serviços à empresa.

**SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO.**

Para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VALE ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA. PROPRIEDADE INTELECTUAL. UTILIDADE COMBUSTÍVEL.**

Todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma e/ou denominação, são considerados salário de contribuição. O vale alimentação em pecúnia e as rubricas Propriedade Intelectual e Utilidade Combustível não se incluem nas hipóteses excludentes da incidência, previstas no §9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, logo, passíveis de tributação.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

A participação nos lucros ou resultados da sociedade empresária, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES** Período de apuração: 01/01/2010 a 31/05/2010 **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS ÀS OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.**

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei 11.457/07.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010 a 31/05/2010 DIRETORES DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Constatada uma das situações de fato previstas no art. 135, do Código Tributário Nacional, impõe-se à responsabilização dos diretores da empresa pelos créditos tributários constituídos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REQUISITOS FORMAIS.

Os Termos de Ciência e de Sujeição Passiva Solidária constituem parte integrante dos autos de infração a que fazem referência, complementando-os no tocante à qualificação do sujeito passivo arrolado como responsável solidário pelo pagamento das exigências veiculadas nos referidos autos, não havendo falar, pois, de descumprimento de requisito formal, nem de cerceamento de direito de defesa, eis que a intimação para pagar ou impugnar a exigência é extensiva a todos os sujeitos passivos e a finalidade da norma legal foi alcançada com a qualificação dos responsáveis solidários em um documento anexo aos autos de infração.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o percentual da multa de que trata o inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96 deverá ser duplicado.

ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário. Ausente a prova que altere o lançamento, este deve ser mantido.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. MENÇÃO INFORMATIVA.

A menção de nomes de pessoas físicas tem finalidade meramente informativa e não implica a atribuição de responsabilidade tributária a elas.

PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia quando não preenchidos os requisitos previstos no Decreto 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Recurso Voluntário**

Cientificados do Acórdão acima mencionado, tanto o contribuinte (fls. 1406/1427) quanto os solidários (fls. 1303/1327, 1488/1509 e fls. 1700/1727) e os indicados no relatório de vínculos (fls. 1230/1251 e 1557/1577) apresentaram Recursos Voluntários, praticamente repetindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

O presente processo foi distribuído a este Relator em sessão pública.

É o relatório do necessário.

### **Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

### **Do Recurso Voluntário**

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos legais para sua admissibilidade, portanto, deles conheço.

Com relação ao recurso voluntário apresentado pelo solidário Eduardo Nagata, não conheço, tendo em vista que não se instaurou o litígio pela falta da apresentação da impugnação.

Passo a analisar com melhor vagar as questões postas pelos Recorrentes.

### **Vale-Alimentação**

Alegam os Recorrentes que os valores pagos a título de vale alimentação estariam fora da abrangência da contribuição previdenciária.

Trouxe até jurisprudência deste Egrégio CARF a justificar o seu entendimento. Quanto a este ponto, cabe esclarecer que a inscrição no Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT) é formalidade declaratória. Como já salientado, as hipóteses de não incidência tributária constam do artigo 28, §9º, da Lei 8.212/1991, in fine:

Art. 28.[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (grifo nosso)

[...]

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (grifo nosso)

Entretanto, recentemente, foi proferido o acórdão nº 9202-007.504 – 2ª Turma, de Relatoria da Dra. Maria Helena Cotta Cardozo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Integram o salário de contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de auxílio alimentação (assim também considerados os pagamentos via cartões ou *tickets*).

(2ª Turma Processo nº 15868.000093/2010-20, sessão de 30 de janeiro de 2019, Acórdão nº 9202-007.504, Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo)

Sendo assim, não merecem prosperar as razões do contribuinte quanto a este ponto.

### **Vale Combustível**

A Recorrente entende como indevida a inclusão na base de cálculo dos valores pagos a título de vale combustível por entender que há um erro na decisão recorrida que tratou desta questão como se fosse vale transporte pago em pecúnia e não como vale combustível.

A fim de tentar justificar seu entendimento, menciona do disposto no artigo 28, § 9º, "s", da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

s) **o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado** e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, **quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;** (grifos nossos)

Apesar do dispositivo misturar ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado com o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, para as duas hipóteses há a necessária comprovação das despesas realizadas.

Neste sentido, conforme se verifica dos presentes autos e do relatório produzido pelo fiscal autuante, de que os valores eram os mesmos. Também não merece prosperar a alegação da Recorrente de que, demonstrou que os valores pagos a título de vale combustível eram quitados mediante apresentação dos comprovantes de despesas pelos empregados conforme documento juntado às fls. 547, 675 e 828, que parecem ser o mesmo documento, sem identificação ou mesmo assinatura que serviria para demonstrar qual prestador de serviço recebeu esta remuneração. Além disso, quer se provar que diversos pagamentos foram feitos a título de ressarcimento, com uma única planilha, sem nenhum outro dado relevante, como por exemplo, nome do colaborador ou assinatura.

Sendo assim, melhor sorte não teve a recorrente quanto a este argumento.

### **Pagamento de PLR**

Melhor sorte não assiste à Recorrente quanto a este tópico, uma vez que, para fazer jus à isenção quanto a este pagamento, deveria cumprir à risca o que determina a Lei nº 10.101/2000.

Vejamos o que dispõe a Lei nº 10.101/2000:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

~~I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;~~

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; [\(Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Analisando-se a Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2010 (fls. 567/589) nota-se apenas a previsão de ajuste e implementação de PLR até 1º de setembro de 2010 (fl. 571).

Por outro lado, mencionada convenção coletiva não cumpriu com os requisitos da legislação, quais sejam:

- ser um instrumento de integração entre capital e trabalho;  
- servir como incentivo à produtividade;  
- ter regras claras e objetivas, podendo ser considerados como critérios e condições:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade,
- b) programa de metas, resultados e prazos previamente pactuados;
- c) não constitui base para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário; e
- d) a periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre.

Também não há assinatura de representantes dos empregados, além de não indicar índices de produtividade, qualidade ou lucratividade e não indicar programa de metas, resultados e prazos previamente pactuados.

Sendo assim, não há que se falar em preenchimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000, de modo que não procedem as alegações dos Recorrentes quanto a este ponto.

### **Propriedade Intelectual**

A Recorrente fez pagamentos a título de direitos autorais (propriedade intelectual) de forma reiterada e para funcionários ocupantes das mais variadas funções, incluindo diretores, gerentes e cargos administrativos de escalão inferior.

Estes pagamentos eram feitos de forma habitual, conforme se comprova pela planilha anexa ao Auto de Infração.

No caso desta rubrica, o fundamento para a não incidência da contribuição previdenciária está no artigo 28, § 9º, "v", da Lei nº 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais;

Ocorre que estes pagamentos eram feitos de forma constante e com habitualidade e era pago a funcionários dos mais variados setores, de modo que não se comprovou a que título teria ocorrido a cessão de direitos autorais, não merecendo prosperar a alegação do Recorrente quanto a este ponto.

### **Da Validade dos Contratos de Prestação de Serviços com Pessoa Jurídica**

Com relação à validade dos contratos de prestação de serviços, a decisão recorrida tratou de forma exaustiva e peço a vênua para transcrever trechos a fim de justificar minha concordância:

A fiscalização demonstra, detalhadamente, no mencionado Relatório Fiscal e nos documentos juntados que a autuada, no período de 1/2010 a 5/2010, simulou a contratação de segurados empregados por interpostas pessoas jurídicas (HAL OLIVEIRA CONSULTORIA E DESENVOLVIMENTO EM INFORMÁTICA LTDA - ME, CNPJ 09.431.015/0001-08; TIRADENTES SERVIÇOS DE CONSULTORIA S/S LTDA - ME, CNPJ 02.986.703/0001-66; e NYM CONSULTING – CONSULTORIA EM SISTEMAS DE INFORMÁTICA S/S LTDA - ME, CNPJ 05.925.521/0001-73, CRIPTON SERVIÇOS LTDA - ME, CNPJ 02.607.516/0001-24,

KRTK CONSULTING INFORMÁTICA LTDA - ME, CNPJ 10.565.990/0001-69, JOSÉ HENRIQUE DA SILVA CLARO – CONSULTORIA – ME, CNPJ 10.441.308/0001-26 e DWCON CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA, CNPJ 11.033.159/0001-29 etc. (fls. 34/72), com o único objetivo de se eximir ou reduzir o pagamento de tributos, já que estas supostas prestadoras de serviço, concentraria menor carga tributária, sobretudo, referente às contribuições sociais. E isso é fato cabalmente demonstrado, pela robusta colação probatória trazida aos autos do processo administrativo tributário, logo, não há falar em presunção e/ou falta de provas.

Nesse compasso, para demonstrar cabalmente os atos simulados, perpetrados pela atuada, citaremos, apenas a título de exemplo, as principais causas que levaram o fisco a concentrar e considerar a atuada e os seus diretores como responsáveis solidários.

- a) A empresa atuada, além da utilização da “CLT LEX/CLT COTAS”, adotava, no período da auditoria fiscal, como política de contratação de pessoas, a tão já conhecida “pejotização”, que nada mais é do que contratar PESSOAS FÍSICAS sob a forma de PESSOA JURÍDICA. Muito embora, registre-se que o Ministério do Trabalho e Emprego realizou fiscalização na empresa, na qual resultou em um Termo de Compromisso;
- b) Ouvidas as pessoas que trabalharam na BBKO, por amostragem, foram tomados diversos depoimentos (fls. 34/72), nos quais é possível extrair todos os elementos da relação de emprego, configurando e caracterizando os segurados empregados;
- c) Analisando-se as notas fiscais emitidas pelos trabalhadores da BBKO, exclusivamente aquelas consideradas por essa auditoria fiscal como base de cálculo de contribuição previdenciária, por entender que se trata de empregados celetistas contratados como PJ, é cristalino notar que se trata de notas fiscais sequenciais, demonstrando de forma incontroversa que o trabalho foi prestado exclusivamente para a BBKO;
- d) Observando-se os valores das notas fiscais das planilhas anexadas, anexos V e VI, por emitente, pode-se constatar que os mesmos são, em sua grande maioria, sempre iguais (por emitente). O fato dos valores pagos serem quase sempre os mesmos, para cada emitente, por si só revela que houve a contratação de valor mensal fixo, líquido e certo, como é feito quando se contrata um empregado (sem pagamentos de verbas adicionais);
- e) Das pessoas entrevistadas, algumas abriram a empresa (PJ) para poderem trabalhar na BBKO. São exemplos o Sr. Edson Akira, da KRTK; Luiz César Zaratini Bairão, da BAIRÃO ASSESSORIA; Flavio Nasri Albertine, da AEA SERVIÇOS; Marcelo Dermargos, da MD4C; Maria Aparecida Araújo Souza, da COMPETENCE; Felipe Eduardo Maddaloni, da F & M; e Cláudio José Saviolo Damaceno, da CLÁUDIO JOSE SAVIOLO DAMACENO CONSULTORIA ME; e
- f) Nos depoimentos de todos os “prestadores de serviços”, quando perguntado se tinham direito a gozar férias, houve unanimidade ao responderem que tinham direito a 15 dias de férias para cada período aquisitivo de um ano ou, em alguns casos, por semestre, sem prejuízo da

percepção do valor mínimo mensal convencionado para 168 horas úteis no mês, como consta dos depoimentos transcritos.

Assim, ao afastar os anteparos e os negócios jurídicos artificiais, a autoridade lançadora pode constatar os fatos geradores praticados por este sujeito passivo, efetuando os lançamentos correspondentes, consoante prevê toda a legislação pertinente, conforme veremos.

(...)

No caso sob análise, entendo que restou cabalmente demonstrado pelo fisco, que o único propósito que conduziu os sujeitos passivos a efetivar o conjunto de atos e negócios jurídicos desencadeados a partir da constituição de várias empresas, para prestar serviços unicamente à autuada, foi pura e simplesmente a intenção de obter a redução da sua carga tributária, neste caso para com as contribuições sociais.

As provas diretas e indiretas anexadas ao processo administrativo pela autoridade fiscal comprovam de forma inofismável, que, apesar da existência formal das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, estas se caracterizavam, na realidade, em verdadeira burla à contratação direta de segurados empregados, o que demonstra o acerto do Fisco em apurar as contribuições sociais em face da autuada.

A corroborar o entendimento acima exposto, citam-se decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*“OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.*

*AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.” (1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, acórdão 104-21675, sessão de 22/06/2006)*

*“OPERAÇÃO ÁGIO - SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO - VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO - Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.” (1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, acórdão 108-09037, sessão de 18/10/2006)*

Os fatos, já delineados acima e pormenorizados no Relatório Fiscal dos presentes AI, comprovados pelo Fisco, em seu conjunto, são suficientes para demonstrar de forma irrefutável, a pejetização.

Em relação ao questionamento sobre a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/05, tomo como razões de decidir o voto do I. Conselheiro Ronnie Soares Anderson no Ac 2402-005.270 j. 11/05/2016, verbis:

O argumento principal trazido pelo recorrente é que os serviços que lhe foram prestados tiveram supedâneo legal no parágrafo único do art. 129 da Lei nº 11.196/05, *verbis*:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à

legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

Parágrafo único.(VETADO)

Essa disposição legal encerra alguns problemas hermenêuticos para a busca do seu real alcance, como por exemplo definir o que seriam serviços intelectuais, dado que toda a atividade humana demanda, em maior ou menor grau, o uso das faculdades mentais do indivíduo. Para fins de exame da situação em questão, e sem maiores devaneios interpretativos, pode-se pressupor que a norma busca alcançar os serviços preponderantemente intelectuais, o que englobaria, em tese, as áreas de tecnologia de informação, por exemplo.

Tal possibilidade de prestação desse gênero de serviços via pessoas jurídicas encontra limites, contudo, na observância do princípio da primazia da realidade, segundo o qual deve ser priorizada a verdade real observada no contexto das prestação de serviços, e não os seus aspectos formais.

Nesse sentido, impõe trazer à colação a redação do parágrafo único do art. 129 da Lei nº 11.196/05, e respectivos motivos para o veto:

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

#### Razões do veto

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

Vê-se então que a verificação da realidade material da relação jurídica regradada formalmente pela norma em evidência não carece de exame do poder judicante para ser submetida aos ditames da legislação tributária, bem como à análise das autoridades fazendárias competentes.

Tal conclusão vai ao encontro do posicionamento do Tribunal Superior do Trabalho (TST), vide o AIRR nº 639 35.2010.5.02.0083, j. 19/6/2013, e o AIRR nº 98161.2010.5.10.0006, j. 29/10/2012 ambos tendo como relator o Ministro Mauricio Godinho Delgado da 3ª Turma, ilustre doutrinador. Daquela última decisão transcreve-se a ementa:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTETÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88). MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art. 1º, caput e III, CF), fazendo o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine; Capítulo II do Título II; art. (art.5º,XXIII) e da busca do bem estar e da justiça sociais (Preâmbulo;art.3º, I, III e IV, ab initio; art. 170,caput; art. 193).Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconômico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do

Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se antepõem ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). **A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejetização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado**, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Portais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido. (grifei)

Destarte, não vislumbro respaldo normativo nem jurisprudencial que obste o reconhecimento, pelas autoridade fazendárias, de estar-se diante de prestação de serviço como empregado, assim definida nos termos da alínea "a" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, ainda que formalmente o quadro apresentado seja de prestação de serviços intelectuais, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/05.

Pelo exposto, nessa parte resta improvido o recurso voluntário.

### **Da Impossibilidade de Aplicação de Qualquer Penalidade à Recorrente e aos Seus Diretores**

No caso em tela, houve a devida comprovação do dolo da contribuinte, caracterizando-se como ato simulado para a supressão de tributos, no sentido de ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, de acordo com os tipos indicados pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

A multa exigida no lançamento fiscal decorre de expressa disposição legal, cujos fundamentos constam expressos no Auto de Infração, não cabendo ao julgador dar tratamento diverso.

Quanto à aplicação da taxa SELIC aos créditos de natureza tributária, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se pronunciou seguidas vezes, tendo sido a questão inclusive objeto da Súmula 4 deste Conselho, que assim dispõe, *in fine*:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

### **Responsabilidade passiva solidária**

Os Recorrentes questionam a responsabilização passiva, em que está baseada nos termos do disposto no artigo 135, do Código Tributário Nacional (CTN).

Neste sentido, seguem suas alegações:

Há que se destacar que o artigo 135, do Código Tributário Nacional, prevê situações específicas, taxativas, em que é autorizada a responsabilização dos diretores.

Assim, para possibilitar a responsabilização dos diretores em consonância com a legislação, deveria a Fiscalização comprovar, de forma individualizada, que os diretores agiram com excesso de poderes ou contrariamente ao contrato social da impugnante.

Isto é, para caracterização do fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, do Código Tributário Nacional, é condição a ser verificada e comprovada, ou seja, a conduta dolosa dos diretores, o que deve ser demonstrado, pela fiscalização, de forma individualizada.

Entretanto, em nenhum momento, a fiscalização demonstrou ou buscou demonstrar que os diretores da impugnante teriam agido com excesso de poderes ou infringido a lei (não há individualização de condutas, requisito indispensável para aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional), simplesmente indicou os diretores como responsáveis solidários pela suposta ausência de pagamento das contribuições previdenciárias.

E mais, alega a Fiscalização que todos os requisitos necessários para caracterizar o vínculo empregatício encontravam-se presentes em tais contratos de prestação de serviços.

É imperioso ressaltar que o mero inadimplemento de tributos, conforme a já pacificada e consolidada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), não é infração à lei capaz de ensejar a aplicação do artigo 135, do Código Tributário Nacional.

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 430, cujo teor é o seguinte: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

Assim, como a indicação dos diretores da impugnante não está amparada em prova de prática de ato contrário à lei ou contrato social da impugnante, conclui-se pela completa ilegalidade da responsabilização dos diretores, a teor do quanto disposto no artigo 135, inciso III, do CTN, bem como da orientação pacífica do CARF e do STJ.

Da análise dos autos, há a individualização de condutas de cada diretor.

Merece destaque o fato de que a Diretora Andreia Yuikie Tsuruhame, ter sido diretora comercial na época dos fatos geradores, sem qualquer poder de gestão sobre a sociedade. Além disso, havia renunciado e abandonado o seu cargo ainda no ano de 2009. Em junho de 2009, mencionada diretora se reuniu com a presidência da Empresa para formalizar a sua saída da empresa com a consequente renúncia do seu cargo a partir daquele mês, o que de fato, só veio a ocorrer em 05/2010.

Como mencionado anteriormente, quanto ao Sr. Eduardo Nagata, não se instaurou o contencioso, de modo que não se conhece do Recurso Voluntário quanto ao mérito, nos termos do disposto nos artigos 14 e 17 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Marcos Mameri Peano, é sócio da IT Systems Administração e Participações Ltda e assina pela mesma, conforme consta do Boletim de Subscrição (fls. 441/442), conforme consta da Ata da Reunião do Conselho de Administração realizada em 22 de dezembro de 2008 (fls. 432/433) e declaração de desimpedimento (fl. 444).

Ainda, consta do relatório do Termo de Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 497/499):

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e no curso da ação fiscal iniciada em 12/12/2013, junto à empresa BBKO CONSULTING S/A, **constatamos a utilização** da contratação de pessoas por intermédio de pessoas jurídicas — "PIDOTIZAÇÃO" e **também a contratação por intermédio da CLT, mas com a remuneração composta por salário contratual mais a utilização de cotas — Cota Combustível, Cota Alimentação e Cota Propriedade Intelectual.** A descrição pormenorizada de todos os fatos consta do RELATÓRIO FISCAL do Auto de Infração e seus anexos, em mídia digital, que acompanham o presente documento.

Por conta disso o Sr. MARCOS MAMERI PEANO, brasileiro, portador da cédula de identidade 13.794.451-2, CPF 115.678.598-79, residente e domiciliado no endereço já acima indicado, na qualidade de DIRETOR PRESIDENTE da BBKO CONSULTING S/A, **até o dia 09/05/2011**, foi considerado como SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO. O Sr. Marcos M. Peano também foi considerado sujeito passivo solidário para o período de 01 a 05 a 12/2010 — processo administrativo no 13896.723.092/2014-18.

O Sr. Marcos Mameri Peano agiu de forma deliberada e fraudulenta, quando permitiu que a BBKO adotasse de forma comum, normal e corriqueira, a contratação de pessoas para trabalhar em seu quadro de forma dissimulada, usando para tanto **o manto e disfarce da contratação de pessoas sob a forma de pessoas jurídicas — "PEJOTIZAÇÃO"** e ainda permitiu a remuneração de parte de seus empregados que foram contratados pela CLT, **por meio das chamadas COTAS, quais sejam: Cota Combustível, Cota Alimentação e Cota Propriedade Intelectual, sem incluir o valor de referidas cotas na base de cálculo da Contribuição Previdenciária e de Terceiros — Outras Entidades e Fundos em sua GFIP mensal**, atitude esta que teve o intuito de esconder a VERDADE DOS FATOS, agindo assim com CLARA INFRAÇÃO à Lei.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 135 do CTN, Lei 5.172/1966:

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

(...)

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

O SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO poderá apresentar impugnação, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da ciência do presente termo, caso discorde do relatado no RELATÓRIO FISCAL do AUTO DE INFRAÇÃO, processo administrativo 13896.723.092/2014-18, devendo a mesma ser formalizada dentro do citado processo, na forma estabelecida na Portaria RFB 2.284/2010.

**Portanto, não há o que prover.**

**Do Relatório de Vínculos.**

Vale ressaltar que a inclusão de nomes de pessoas no Relatório de Vínculos (fl.348) não significa que elas estão sujeitas à responsabilidade solidária. Isso se deve ao fato de estar relacionado o nome do presidente José Eduardo Ferrarini Nascimento no Relatório de

Vínculos, muito embora não tenha sido imputado a ele responsabilidade solidária, haja vista que o período de atuação como presidente é posterior à ocorrência dos fatos geradores.

Assim, mencionado relatório decorre de ato vinculado, face ao art. 142 do CTN, com o fim de identificar os vínculos de pessoas físicas e/ou jurídicas com o sujeito passivo, e atende ao disposto no inciso I, do parágrafo 5o do artigo 2o da Lei 6.830/80, servindo como subsídio à Procuradoria da Fazenda, para o caso de haver, futuramente, a constatação de motivos que tornem necessário (e juridicamente possível) o redirecionamento de eventual execução judicial do crédito tributário, nos termos das leis vigentes, notadamente o CTN.

A eventual e superveniente responsabilidade de diretores, sócios ou administradores somente será apurada, se for o caso, em sede de execução fiscal, não cabendo no momento o debate relacionado ao artigo 135 do CTN.

A título de reforço, segue a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Não há o que prover.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço dos recursos voluntários e dou-lhe parcial provimento para .

Excluir Andreia Yuikie Tsuruhame, ter sido diretora comercial na época dos fatos geradores, sem qualquer poder de gestão sobre a sociedade. Além disso, havia renunciado e abandonado o seu cargo ainda no ano de 2009, mais especificamente, em junho de 2009.

Não conheço do recurso voluntário apresentado pelo solidário Eduardo Nagata.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya