



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14485.000207/2007-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.154 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrente ABS ADVANCED BUSINESS SOLUTIONS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2000 a 30/06/2006

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO DE EMPREGO. NECESSIDADE. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limite quando caracterizado o vínculo de emprego.

Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a fiscalização tem o poder/dever desconsiderar o vínculo pactuado e lançar as contribuições devidas pelo enquadramento como segurados empregados.

De outra forma, não comprovada a existência das características previstas no artigo 3º da CLT, não se tem caracterizado o vínculo de emprego para a constituição do crédito tributário.

AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE

O crédito previdenciário é apurado por aferição indireta quando da apresentação deficiente de documentos ou informações solicitados pela fiscalização.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

A teor da súmula nº 99 do CARF, sendo adimplidas quaisquer rubricas as quais a autuada, no mesmo período, teve por obrigação, aplica-se a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN para as contribuições previdenciárias.

Na hipótese de nova notificação do lançamento, considera-se a ciência válida na data nela referida.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL

A Receita Federal do Brasil, por meio de suas autoridades tributárias, possui poderes para investigar a situação fática que configura vinculação de trabalhadores à Previdência Social para fins de arrecadação e lançamento da contribuição respectiva, sem prejuízo ou interferência nas normas afetas à legislação do trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento o levantamento “DPJ”.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente o Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, substituído pelo conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPOI), que julgou procedente lançamento relativo a contribuições sociais devidas à Seguridade Social, incidentes sobre valores pagos a pessoas jurídicas prestadoras de serviço, enquadrados pela Fiscalização como segurados empregados, no período de 05/2000 a 06/2006, correspondentes a contribuições dos segurados, da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, e de terceiros (INCRA, SALÁRIO EDUCAÇÃO, SENAC, SESC e SEBRAE).

O Relatório Fiscal final está às fls. 2348 e seguintes.

Sirvo-me de parte do relatório proferido no Acórdão 16-19.555 pela 13ª Turma da DRJ/SPOI, que assim resumiu os fatos (fls. 2822 e seguintes):

...

2. O referido relatório fiscal informa, ainda, em síntese que:

INFORMAÇÕES INICIAIS

2.1. No cálculo das contribuições dos segurados foi respeitado o limite máximo por competência quando foi possível identifica-los (levantamento DPJ), e utilizada a alíquota de 8% para aqueles não identificados (levantamento ~~CNN~~ CDD).

2.2. A empresa, no período de 07/1999 a 07/2004, em razão de sua atividade principal, enquadrava-se no CNAE 72.109 (consultoria em sistemas de informática) e, a partir de 08/2004, no CNAE 72.206 (desenvolvimento de programas de informática).

APURAÇÃO DO DEBITO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

2.3. A contratação dos consultores foi feita por meio **de dois tipos básicos de contrato**: contrato de prestação de serviços, denominado contrato tipo I, e, contrato de parceria para prestação de serviços, contrato tipo II.

2.4. **Da análise destes contratos** com outros documentos apresentados, constatou-se que a relação de trabalho existente entre a fiscalizada e os consultores apresenta os requisitos necessários para caracterizá-la como uma relação de emprego, visto que estão presentes o trabalho remunerado, a não eventualidade, a exclusividade (na maioria dos casos), a habitualidade, a pessoalidade e a subordinação.

2.5. Os serviços contratados, **basicamente de consultoria** em informática constituem função necessária ao desenvolvimento das atividades normais da empresa caracterizando-os desta forma como de natureza não eventual. As tarefas realizadas pelos consultores fazem parte da política administrativa-produtiva econômica da empresa.

2.6. **A fiscalizada é responsável pela divisão técnica e pelo desenvolvimento dos serviços e produtos perante terceiros** bem como da análise e aprovação das bases de preços e recebimentos dos serviços (contrato tipo I), caracterizando, assim, o trabalho subordinado.

Nos contratos tipo II, também se constata a subordinação, pois, a fiscalizada obriga-se a fornecer à contratada todas as informações técnicas e outras necessárias para o bom desenvolvimento de seus serviços.

2.7. A fiscalizada foi intimada a apresentar contratos de prestação de serviços celebrados pelas parcerias (ABS +parceiros) com terceiros através do TIAD emitido em 14/02/07 (fls. 183). Foram apresentados alguns contratos cuja análise permitiu verificar que os “parceiros” não fazem parte da contratação com terceiros.

2.8. A fiscalizada confirmou, verbalmente, que não existe prestação de serviços diretamente pelas parcerias. A ABS faz a contratação com terceiros e o serviço é executado em conjunto com os parceiros e consultores. Portanto, os contratos de parceria (tipo II) são, na realidade, do mesmo tipo dos contratos de prestação de serviços (tipo I) sendo a ABS responsável pela contratação e pela direção técnica, estando implícita a subordinação.

2.9. Não se trata de prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, como se poderia pensar à primeira vista. No banco de dados da Previdência Social não consta que estas empresas possuam empregados registrados e também não constam recolhimentos de contribuições sobre salários.

2.10. Os contratos de prestação de serviços (tipo I) contêm cláusula que determina que a prestação de serviços será realizada exclusivamente pelos sócios, sem a colaboração de terceiros ou contratados a qualquer título, caracterizando a pessoalidade.

2.11. Verificou-se que boa parte das empresas foi aberta aproximadamente na mesma época em que iniciaram a prestação de serviços à empresa notificada, e emitiram notas fiscais em seqüência numérica e ordem cronológica com valores mensais próximos, demonstrando que tais empresas prestaram serviços de maneira habitual e exclusiva (na maioria dos casos) à notificada. Mesmo aquelas abertas anteriormente emitiram notas seqüenciais e com valores mensais próximos.

2.12. Em anexo (fls. 203/205), encontra-se “planilha consultores”, contendo o nome, data de abertura, data de emissão da primeira nota das empresas incluídas nesta notificação. **Destaca-se que cerca de 40% delas** emitiram a primeira nota em aproximadamente 2 meses após a sua constituição (empresas em negrito na planilha). A planilha também contém informação das empresas para as quais a fiscalizada não apresentou os contratos de prestação de serviços e aquelas para as quais a fiscalizada não apresentou nenhum documento (indicação (***) na coluna data de abertura).

2.13. Pela não apresentação de contratos de prestação de serviços a empresa foi autuada em 19/03/2007.

2.14. Os contratos celebrados são por tempo indeterminado e as remunerações são mensais/por dia/por hora. Portanto, os prestadores foram contratados para realizar tarefas no presente e no futuro (prazo indeterminado). O tempo de duração indeterminado e a forma pagamento (mês/dia/hora) são típicos da relação de emprego,

na qual o contratado sob subordinação do contratante fica à disposição para realizar tarefas por este designadas seja na própria empresa ou em qualquer outra onde esta desenvolva algum projeto. Uma empresa prestadora de serviço, em geral, é contratada para realizar um determinado serviço num local previamente estabelecido, por determinado prazo e por um valor global definido.

ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS

2.15. **Constatou-se**, a partir da análise da documentação apresentada, que a empresa faz empréstimos aos seus consultores, reembolsos de viagens, transporte, estadias e cursos (fls. 206/208).

2.16. A empresa foi intimada a apresentar comprovantes de lançamentos realizados no diário e deixou de apresentá-los ou apresentou-os de forma incompleta sem especificar, dentre outros, as pessoas que eram reembolsadas. Também não apresentou e nem explicou os diversos lançamentos constantes dos balancetes a título de empréstimo, financiamentos e adiantamentos a várias pessoas físicas.

2.17. A empresa deduz do pagamento efetuado a seus consultores e recolhe os seguintes tributos: IRRE, PIS, COFINS e CSLL (relação de fls. 209/210). No entanto, com exceção do IRRE, o recolhimento dos outros tributos é de competência da empresa prestadora de serviço. Este procedimento demonstra que a fiscalizada assume a responsabilidade fiscal de seus consultores, fato que não é normal numa relação entre tomador e prestador de serviços.

2.18. A empresa oferece diversas facilidades aos seus “consultores”, dentre as quais: correio eletrônico e plano de saúde (fls. 211/214); celulares corporativos a seus gerentes (fls. 215/216), contendo nome de diversos gerentes dentre os quais destaca-se Luiz Moutinho e Nelson Kovacs, denominados pela fiscalizada de consultores; empréstimos aos consultores (fls. 217/218).

2.19. A empresa fez alguns pagamentos diretamente Sr. Ezequiel T. Belchior (consultor) sócio da empresa Bureau Impacto. Em anexo (fls. 219) cópia do livro diário de um dos pagamentos.

ANÁLISE DOS DOIS TIPOS BÁSICOS DE CONTRATOS

2.20. Neste subitem 2.3 (fls. 195/197), apresenta-se uma análise detalhada **dos dois tipos básicos de contratos, tomando-se por base o contrato celebrado com a empresa A. C. Gancho (fls. 220/225) (tipo I) (subitem 2.3.1 (fls. 195/ 196)) e contrato de parceria celebrado com a Kovacs Wollers & Confessori Consultoria em Informática (fls. 226/241) (tipo II) (subitem 2.3.2 (fls. 196/197))** com a finalidade de demonstrar os requisitos básicos que caracterizam o vínculo empregatício existente entre a fiscalizada e os consultores, tais como pessoalidade, não eventualidade, prazo do contrato/onerosidade, subordinação (direção técnica, jurídica e financeira dos serviços prestados), habitualidade e exclusividade.

2.21. Ressalta-se que a empresa apresentou declaração por escrito (fls. 242), através de seu procurador que os contratos são basicamente do mesmo tipo (padrão) aos dez apresentados inicialmente, nos quais foram identificados os dois tipos básicos citados anteriormente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

2.22. Os sócios da empresa ora fiscalizada são também sócios da empresa Pimentel Consultores Associados, fiscalizada pelo mesmo auditor fiscal, sendo ressaltado que a tentativa de descaracterizar a relação de emprego dos consultores também foi verificada na outra empresa. Durante a fiscalização da Pimentel foi diligenciada a empresa do consultor Amilton Agostinho da Costa, sócio da empresa Ledata Consultoria que forneceu depoimento por escrito (fls. 245/246), no qual pôde-se verificar que os chamados consultores são, na realidade, empregados da fiscalizada.

DA DESCONSIDERAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

2.23. Neste tópico (fls. 198/200), a Fiscalização conclui, com base na documentação apresentada pela empresa, que os prestadores de serviço (consultores/parceiros) apresentam relação de emprego com a fiscalizada, sendo assim desconsideradas as pessoas jurídicas e os valores pagos considerados salários.

2.24. Ressalta-se que os fatos constatados confirmam denúncia feita ao Ministério Público do Trabalho (fls. 247), da qual se transcreve às fls. 198 os seguintes trechos:

“Os contratados através de empresas fictícias mesmo morando na capital são forçados a abrir uma empresa de informática criada em Poá ou outro pequeno município... utilizam-se de um contrato de parceria para prestação de serviços com cláusulas nulas e abusivas...”

COMENTÁRIOS A RESPEITO DE DESCONSIDERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA

2.25. Esclarece-se às fls. 199 que a desconsideração da personalidade jurídica não representa desconstituição da pessoa jurídica, e sim não reconhecê-las como tal no tocante à contribuição previdenciária, considerando, assim, como salário de contribuição, os pagamentos efetuados a estas sociedades fictícias.

2.26. A relação de emprego configura-se mais pela realidade fática do que pelos elementos formais. Neste sentido, transcreve-se às fls. 199/200 a ementa do Parecer/CJ nº 1652/99 da Consultoria Jurídica do MPAS e doutrina.

DOS VALORES INCLUÍDOS NESTA NFLD

2.27. Neste item (fls. 200/201), encontra-se a descrição dos anexos Discriminativo Analítico de Débito DAD e Relatório de Lançamentos RL, Fundamentos Legais do Débito FLD, bem como, do procedimento fiscal realizado na empresa no tocante à verificação da contabilidade, à solicitação de documentos por meio de Termos de Intimação para Apresentação de Documentos TIAD e à apuração dos valores nos levantamentos DPJ (Desconsideração de Pessoa Jurídica) para os lançamentos corretamente identificados nos livros diário e CDD (Cons Diversos Diário/balancete) para os valores pagos a título de notas fiscais consultores diversos lançados de forma agregada na contabilidade.

2.28. O item 5 (fls. 201) cita outros documentos integrantes da NFLD. Já o item 6 (fls. 201/202) discrimina os documentos emitidos na ação fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

3. A empresa, tempestivamente, apresentou a impugnação de fls. 326/391, aditada em 10/05/2007, por meio do protocolo nº 35554.001623/200701 de fls. 2193/2197, juntamente com os documentos de fls. 392/2188 e fls. 2198/2306 (8ª Alteração contratual, procuração, GPS, declarações, rescisão de contrato de locação, planilha e notas fiscais, comprovantes de CNPJ, contratos, correspondências eletrônicas, projeto de informática, rel. de cód. CNAE, protocolos relativos a MPF), conforme despachos de fls. 325 e 2192, com as seguintes alegações em síntese:

3.1. Apresenta um resumo da NFLD às fls. 327 e alega sua improcedência, uma vez que a mesma não corresponde à realidade dos fatos, não havendo relação de emprego entre a notificada e os prestadores de serviço, bem como as bases de cálculo extrapolam as remunerações efetivamente recebidas por estes prestadores.

3.2. Afirma que a NFLD encontra-se eivada de vícios insanáveis, omissões e contradições que a tornam nula nos termos da lei.

PRELIMINARMENTE

Dos vícios FORMAIS DA NFLD

Do CÓDIGO CNAE

3.3. Entende que o CNAE 72206 não poderia ter sido utilizado no lançamento, pois, foi desativado conforme tabela anexa. E que o código correto a ser considerado é o

constante do cartão de CNPJ da Notificação, 62.01500 (atividade econômica principal desenvolvimento de programas de computador sob encomenda) e 62.04.000 (atividade econômica secundária consultoria em tecnologia da informação) cuja alíquota de ambos é 1% e de acordo com o Anexo V do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99, alterado pelo Decreto nº 6.042/2007) (doc. 13 fls. 2125/2176).

3.4. No entanto, declara que sua atividade preponderante sempre foi a de consultoria em tecnologia da informação (62.04.000) conforme demonstrado pelos documentos juntados na defesa da NFLD nº 37.015.5718.

3.5. Afirma que a utilização errada de código de atividade preponderante, além de erro formal, implica num débito maior que o devido, uma vez que todo o cálculo foi feito com a alíquota RAT de 2% ao invés de 1%.

3.6. Entende que este equívoco da Fiscalização afronta o art. 11, II e III do Decreto nº 70.235/72, ocasionando cerceamento de defesa, o que torna nula a NFLD.

ALÍQUOTA APLICADA

3.7. Afirma que a Fiscalização não esclareceu se a alíquota aplicada de 8% nos casos em que não foi possível identificar os segurados respeitou o limite máximo do salário de contribuição.

3.8. Declara que: “Ademais, o Sr. Fiscal **não demonstra no Demonstrativo Analítico de Débito o cálculo e levantamento dos casos em que não conseguiu identificar os segurados (“CNN”). Houve cerceamento de defesa, em virtude de vício relativo à deficiente descrição fática, por não terem sido objetivamente relacionados, descritos e discriminados os lançamentos CNN’.**”

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

3.9. Contesta que não tenha apresentado toda a documentação solicitada por meio de TIAD. Aliás, declara que a mesma foi colocada à disposição da Fiscalização no endereço da Impugnante, conforme protocolos de entrega de documentos (doc. 14 fls. 2177/2188). Não obstante, a **Fiscalização arbitrou valores sem base fática e sem fundamento legal em total afronta ao art. 148 do CTN c/c art. 33, §§ 1º ao 3º e 6º da Lei nº 8.212/91.**

3.10. Esclarece que tais dispositivos legais tratam de uma modalidade de **lançamento de ofício por arbitramento**. Porém, cabe ao Fisco comprovar, ainda que mediante indícios, a existência das circunstâncias que legitimam esta prática. E, havendo contestação, nos termos do art. 145, I do CTN, deve ser assegurada avaliação contraditória.

3.11. Discorre sobre arbitramento às fls. 331/332 e reitera que disponibilizou os documentos solicitados, os quais encontram-se regulares, não justificando, assim, o levantamento adotado, tomando o lançamento nulo. Além disso, a ausência de fundamento legal implica em cerceamento de defesa que leva a nulidade da NFLD.

DA INCOMPETÊNCIA, DO ÓRGÃO PREVIDENCIÁRIO PARA RECONHECER VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

3.12. Entende que as Delegacias Previdenciárias são incompetentes para declarar vínculo empregatício cuja competência é da Justiça do Trabalho e requer este reconhecimento de incompetência e a conseqüente nulidade da NFLD de acordo com o exposto às fls. 333/339.

DA DECADÊNCIA

3.13. Alega a decadência dos valores relativos ao período de 05/2000 a 02/2002 pelos motivos expostos às fls. 339/341.

ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO

3.14. Entende que a “autuação” **foi ilegal ao desconsiderar a relação jurídica da Notificada com os prestadores de serviço**, imputando a mesma caráter diverso do existente, pois, os atos da administração pública são vinculados, devendo ser

fundamentados, justificados e comprovados, sendo vedado ao poder público imputar falsa responsabilidade ao contribuinte.

3.15. Alega falta de responsabilidade da Fiscalização, pois, entende que o fato de constar no relatório fiscal a data de 23 de novembro de 2006, quando a ação fiscal teve início em 17 de novembro de 2006, importaria no reconhecimento de que o “modelo” de relatório estava pronto.

3.16. Afirma ainda que o fiscal informou por email que encerraria a fiscalização no dia 28 de fevereiro, porém, encerrou em 23 de março de 2007 e que estas datas apresentam incongruência. 3.17. Entende que a Fiscalização não observou princípios basilares que norteiam os atos da administração pública, como a inquisitorialidade que implica no ônus da fiscalização comprovar a ocorrência dos elementos necessários ao lançamento tributário.

3.18. Reitera que os valores considerados como salários não foram apurados com o devido cuidado na contabilidade, infringindo, assim, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

3.19. Alega que o “Auditor Fiscal não se ateve somente aos pagamentos efetuados às empresas prestadoras de serviço com as quais foi reconhecido o vínculo empregatício, utilizando-se de valores referentes a pagamentos que não fazem parte do objeto da presente notificação, como remunerações de outras empresas não constantes da lista (que correspondem a grande maioria do valor das contribuições)”, o que invalida o lançamento.

3.20. Afirma que os valores lançados contabilmente como “Diversos”, tidos como salários pelo Auditor, equivalem ao total de despesas incorridas na competência do respectivo lançamento. No entanto, tais valores “correspondem a vários e diversos pagamentos incorridos, sendo certo que a grande maioria deles não é objeto da presente notificação”.

3.21. Reitera que a base de cálculo não retrata a realidade dos fatos, sendo inclusive desproporcional ao faturamento e resultado anual da Notificada.

3.22. Alega a falta de prova inequívoca que embase o débito, o que implica em vício e ilegalidade. Neste sentido, transcreve a Súmula 473 do STF às fls. 344.

3.23. Ressalta que parte do débito apurado pela Fiscalização decorre de procedimento por aferição indireta e parte por arbitramento, sem, no entanto, apresentar a respectiva fundamentação legal destes procedimentos.

3.24. Discorre às fls. 345 sobre o princípio da oficialidade e transcreve às fls. 345/346 decisões do Conselho de Contribuintes e doutrinas neste sentido.

3.25. Conclui que a Fiscalização não tendo examinado devidamente in loco as provas efetivas, pois, jamais compareceu na empresa, baseando-se apenas em presunções, configurou a ilegalidade e insubsistência do lançamento.

DO RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO COM DUAS EMPRESAS PELO MESMO PERÍODO

3.26. Alega que parte das empresas objeto da presente NFLD também o são da autuação feita, em novembro de 2006, pelo mesmo auditor na empresa Pimentel Consultores Associados (“Pimentel”), ou seja, a Fiscalização pretende reconhecer o vínculo dessas empresas com a Pimentel e com a Notificada.

Destarte, questiona como seria possível identificar os requisitos do vínculo empregatício (exclusividade, habitualidade, pessoalidade e subordinação) com relação a ambas as empresas no mesmo período.

3.27. Apresenta às fls. 347/348 relação de prestadores de serviço que afirma ser objeto de ambas as “autuações”, sendo que este fato apenas reforça a falta de fundamentação e ilegalidade do ato administrativo praticado pelo Fisco, bem como a inexistência de elementos suficientes para verificação do vínculo empregatício.

DO RELATÓRIO APRESENTADO PELO SR. AUDITOR FISCAL

3.28. Cita às fls. 348/350 as alegações contidas no relatório fiscal para apuração do débito pela desconsideração da personalidade jurídica de grande parte de empresas que prestaram serviços à Notificada. E que tais alegações decorreram da análise de parte da documentação da Notificada, não passando de suposições, visto que não é possível concluir que todas as 124 empresas listadas possuem relação de emprego com a Notificada.

3.29. Esclarece que o reconhecimento de vínculo empregatício deve ser analisado, cuidadosamente, e, por essa razão, entende que tal reconhecimento deva ser feito pela Justiça do Trabalho.

3.30. Destaca às fls. 351/366 trechos do relatório fiscal, argumentando, em sentido contrário, as considerações feitas pela Fiscalização, tais como:

a) O fato de a empresa reter tributos (IRRF, PIS, COFINS e CSLL) de seus prestadores decorre da legislação tributária conforme estabelecido no art. 30 da Lei nº 10.833/2003, transcrito às fls. 351/352 e, portanto, não demonstra qualquer relação de emprego entre a Notificada e estes prestadores.

Ademais, ressalta que as empresas prestadoras recolheram suas obrigações previdenciárias conforme guias de recolhimento (Doc. 3 fls. 403/1581). 3.31.

Afirma que a Fiscalização concluiu pela relação de emprego pela simples leitura dos contratos de prestação de serviços, sem ter presenciado a forma de prestação do serviço, o horário de trabalho dos consultores, se estes prestaram serviços para outras empresas, enfim, elementos essenciais para a configuração do vínculo empregatício.

b) A alegação de que “a Notificada era responsável pela contratação e pela direção técnica dos serviços contratados, estando implícita a subordinação” (fls. 352) é inaceitável, pois, a subordinação não pode estar implícita, mas deve ser comprovada o que não ocorreu no caso concreto. Ademais, a Fiscalização nunca compareceu no estabelecimento da Notificada não verificando assim a situação fática da relação de prestação de serviços conforme se comprova com base na declaração feita pelo administrador do Condomínio no qual a Notificada mantinha estabelecimento comercial até início de março de 2007 (doc. 04 fls. 1583/1585).

c) O fato de parte das empresas prestadoras de serviço terem sido constituídas, aproximadamente, na mesma data da prestação de serviços, emitindo suas notas fiscais em sequência numérica, em ordem cronológica e com valores mensais próximos (fls. 353/359), não pode ser critério para reconhecimento de vínculo empregatício, já que se assim fosse a empresa deveria deixar de contratar empresas recém constituídas, pois, do contrário, criaria a aparência de que elas foram constituídas para mascarar uma relação de emprego.

3.32. Ademais, analisando-se as notas fiscais emitidas pelas empresas selecionadas pela Fiscalização é possível verificar que muitas delas foram emitidas sem sequência, com valores mensais completamente diferentes e emitidas meses ou anos depois da sua constituição, bem como, muitas empresas emitiram poucas notas o que evidencia o curto período de prestação de serviço à Notificada.

3.33. Questiona ainda qual foi o critério utilizado pela Fiscalização para desconstituir essas empresas ou aquelas que não constam da lista de empresas selecionadas (TIAD de 09/02/2007 fls. 175/177), mas que estão no anexo Relatório de Lançamentos RL, pois, apenas em relação a estas últimas foram solicitados os respectivos contratos de prestação de serviços.

3.34. Apresenta quadros às fls. 356/358, que relacionam empresas que emitiram menos de 10 notas fiscais (alega que o auditor informou, verbalmente, que as empresas que tivessem emitido até 10 notas à Notificada não teriam no entender dele vínculo com ela), frisando que muitas emitiram apenas 1 ou 2 notas, bem como aquelas que emitiram notas fiscais fora de sequência numérica.

3.35. Junta à presente impugnação quadro demonstrativo dos valores mensais das notas fiscais, emitidas pelos prestadores, acompanhado dessas notas (doc. 05 fls. 1586/1823),

“o que demonstra grande oscilação decorrente da efetiva prestação de serviços no período de pagamento, com mais ou menos horas apontadas”.

3.36. Ressalta que muitas empresas foram constituídas antes da abertura ou constituição da Notificada (22/06/1999) conforme quadro às fls. 359 e Cartões de CNPJ em anexo (doc. 06 fls. 1824/1841).

3.37. Por fim, afirma que: “Ademais, se para o Fiscal a emissão da primeira nota fiscal serviu de critério para caracterizar vínculo de emprego, logo conclui-se que a emissão da 65ª ou 57ª ou 34ª ou 208 ou 1098 ou 9ª nota fiscal para a Notificada não pode caracterizar vínculo com ela, como fez o Fiscal.”

d) O fato de as empresas contratadas para prestação de serviços não possuírem empregados (fls. 359/360) não revela vínculo empregatício, pois, do contrário, seriam empregados de todos os tomadores de serviços delas de acordo com o raciocínio da Fiscalização.

3.38. Houve uma generalização, já que muitas delas são sólidas e conhecidas no mercado, dispondo de empregados.

3.39. Ressalta que, no Doc. 07 (fls. 1842/1894), se verifica que as prestadoras de serviço **não tinham exclusividade com a Notificada e prestavam serviço para outras empresas**, conforme notas fiscais emitidas por elas a outras tomadoras de serviço.

3.40. Notas emitidas sequencialmente decorrem do tempo e da especialização do projeto.

3.41. Destaca que o Brasil apresenta inúmeras empresas que não possuem empregados e operam apenas com seus sócios conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

e) A alegação de que a subordinação pôde ser identificada pela redação do contrato de prestação de serviços (fls. 360/361) não tem cabimento, pois, é inerente que o contratante deve direcionar o trabalho contratado, estipular prazo para a sua execução, fornecer informações sobre os procedimentos e produtos utilizados na execução do serviço. Ademais, apenas o contrato não é suficiente para concluir que os prestadores de serviço ficavam à disposição da Notificada, que cumpriam horário de trabalho e ordens de empregados da Notificada, elementos essenciais para caracterizar a subordinação.

f) A forma de pagamento dos serviços prestados, utilizada para caracterizar o vínculo empregatício (fls. 361/362), também é descabida, primeiramente, porque a Fiscalização não identificou a forma de pagamento, citando as três e únicas existentes.

3.42. Declara que: “numa relação de emprego a única e exclusiva forma de pagamento é salário pago mensalmente. O que não ocorreu. Aliás, ao contrário do alegado pelo Sr. Fiscal, que muitos dos contratos de prestação de serviço determinava o pagamento do serviço por hora, conforme cópia anexa de parte dos referidos contratos (Doc. 08).” (fls. 1895/2079).

3.43. Afirma que: “O valor da remuneração paga aos prestadores de serviços variava mês a mês, projeto a projeto, dependendo do número de horas que eram apontadas pelos próprios prestadores.”

3.44. Declara que: “Não há nos autos qualquer documento que comprove que os “consultores” ficavam a disposição da Notificada, o que o Fiscal faz são suposições e generaliza tal fato para todos os prestadores de serviço, o que não pode ser admitido para o reconhecimento de vínculo.”

g) O fato de o serviço ser prestado pessoalmente pelo titular ou sócio da empresa prestadora de serviços, bem como, o pagamento ser feito diretamente ao sócio não pode configurar relação de emprego (fls. 362/363), pois, como já dito anteriormente inúmeras empresas não apresentam empregados, fato previsto inclusive pela legislação previdenciária. Além disso, o pagamento era feito conforme instruções recebidas da contratada.

h) No tocante aos empréstimos e reembolsos (fls. 363), alega que tal procedimento é autorizado pelo regulamento do Imposto de Renda, sendo que as despesas incorridas na prestação de serviços devem ser reembolsadas pelo tomador de serviços, uma vez que as mesmas não estão incluídas no valor do serviço conforme contratado pelas empresas. E que, em termos legais, “as despesas operacionais permitem reembolso a prestadores de serviços da empresa, desde que ajustadas no contrato, como no caso, e devidamente comprovado por documentos que detalhe suficientemente a efetividade do gasto reembolsado”.

3.45. Além disso, não se tratam de empréstimos, mas sim de adiantamentos com o escopo de viabilizar aos pequenos empresários verbas necessárias para prestação do serviço

i) **Não procede a alegação de que não tenha apresentado documentação (fls. 363/365), pois, levou até o Fiscal a quase totalidade dos documentos solicitados**, sendo que a outra parte ficou à disposição da Fiscalização para análise in loco conforme comprovam os protocolos de entrega de documentos (Doc. 09 fls. 2080/2092).

3.46. Contesta o valor da NFLD, já que a Fiscalização deixou de analisar parte da documentação, preferindo lançar valores como os lançamentos “Diversos” em sua totalidade, os quais poderiam ser verificados pela análise das respectivas notas fiscais que se encontravam à disposição no endereço da Notificada em Poá até o dia 28 de fevereiro, data que o Fiscal determinou para encerrar a fiscalização (Doc. 10 fls. 2093/2096). Além disso, informou o telefone dos sócios da Notificada para agendamento, a qualquer momento, da análise de qualquer documento referente à fiscalização (doc. 9 fls. 2080/2092).

3.47. O motivo pela não apresentação de todos os contratos de prestação de serviço deve-se ao fato de que alguns deles eram tácitos o que não é defeso, pois, não existe proibição em se contratar de maneira verbal. Neste sentido, apresenta jurisprudência às fls. 365.

j) No tocante ao depoimento do Sr. Amilton Agostinho da Costa, sócio da empresa Ledata Consultoria (fls. 365), **prova emprestada da Fiscalização feita na Pimentel Consultores Associados**, alega que o mesmo foi induzido em suas respostas pelo Auditor Fiscal de forma a caracterizar a relação de emprego, pois, da análise de suas notas fiscais verifica-se que as mesmas não apresentam sequência numérica e que seus valores mensais são completamente diferentes, **afastando os critérios da relação de emprego do próprio fiscal**.

3.48. A Notificada apresenta declaração de outros prestadores de serviço (Doc. 11 fls. 2097/2101) que servem de testemunha da real prestação de serviço havida entre as partes, qual seja relação comercial e não de subordinação.

3.49. Destaca que: “a contratação de pessoas jurídicas, prestadoras de serviços notadamente nas áreas técnicas e operacional, esta previsto e autorizado em Convenção Coletiva de Trabalho, firmada entre o SPEROSP e o SINDPD”.

3.50. Comenta, ainda, às fls. 366/367 sobre a desproporcionalidade entre o montante do débito e o faturamento versus o resultado anual obtido pela Notificada no mesmo período.

DOS FATOS

3.51. Discorre às fls. 367/368 sobre seu objeto social de prestação de serviços de consultoria e assessoria na área de informática, como atividade preponderante, e o desenvolvimento de sistemas e programas de computador (software) específicos, mediante a contratação de terceiros conforme contrato social (Doc. 1 fls. 392/400). E que para a execução de projetos de grande complexidade, como por exemplo, o Doc. 12 (fls. 2102/2124), que são específicos e diversificados para cada cliente e com prazos preestabelecidos, necessita, assim, de mão de obra específica e especializada, motivo pelo qual seu quadro de pessoal não é suficiente para esta demanda, vindo, assim, a buscar no mercado empresas que possuem profissionais especializados.

3.52. Declara que as empresas contratadas têm “vida própria”, muitas já existiam antes mesmo da contratação pela Notificada e prestam serviços a outras empresas (Doc. O7 fls. 1842/1894).

3.53. Afirma que a Fiscalização de maneira superficial e genérica concluiu que mais de 124 prestadores de serviço apresentam relação de emprego com a Notificada, sem qualquer critério ou fundamento legal. Entretanto, caberia analisar a situação existente em cada caso isolado, devendo a relação de emprego ser reconhecida pela autoridade competente, para, posteriormente, serem apuradas as bases de cálculo das contribuições. E que o reconhecimento de vínculo empregatício feito por presunção dificulta a defesa. Aliás, a desconsideração de pessoa jurídica e relação de emprego, não se presumem, devem ser comprovadas.

3.54. Discorre sobre presunção às fls. 369 e entende que, no presente caso, a presunção é tão ampla que não há a correlação lógica entre a “aparência” apontada pelo Fiscal e a realidade que ele tenta impor em seu relatório

3.55. Reitera às fls. 369/370 que a Fiscalização induziu prestadores de serviços a prestarem depoimentos que transparecessem haver uma relação de emprego entre eles e a Pimentel Consultores Associados.

3.56. Esclarece que a administração fiscal ao apurar uma denúncia não pode partir do pressuposto de que a pessoa jurídica é culpada conforme exposto às fls. 370/371.

Do MÉRITO

3.57. Declara que os serviços contratados pela Notificada consistem em consultoria em informática, prestado por pessoas jurídicas, prática essa reconhecida pela legislação previdenciária.

3.58. Entende que o fato gerador pretendido pela Fiscalização não pode ser verificado no presente caso.

3.59. Afirma que a NFLD é fundamentada nos artigos 20, 12, I e VI e 28, I e parágrafos da Lei nº 8.212/91, transcritos, parcialmente, às fls. 372. 3.60. Alega que os prestadores de serviço, pessoas jurídicas constituídas na forma da lei, não são empregados da Notificada, não havendo fundamento legal que embase a desconsideração das mesmas.

3.61. Reitera que cabe à Justiça do Trabalho, na análise do caso concreto, aplicar a desconsideração da pessoa jurídica e não ao Auditor Fiscal da Previdência Social.

DA TERCEIRIZAÇÃO

3.62. Discorre às fls. 373/374 sobre a terceirização relacionada ao seu objeto social e que a Fiscalização desconsiderou esta realidade, apesar da legislação trabalhista reconhecer esta modalidade conforme Súmula 331 do TST, que autoriza a contratação de prestadores de serviço por meio de empresas terceirizadas, desde que não existentes de forma concomitante os requisitos da relação de emprego, quais sejam: pessoalidade, subordinação, habitualidade (exclusividade) e onerosidade.

3.63. Alega que a terceirização realizada pela Notificada jamais configurou fraude, mas apenas utilizou-se de mão de obra específica para o desenvolvimento de partes dos projetos contratados pelos clientes, não sendo observado qualquer requisito ensejador do reconhecimento de vínculo empregatício.

DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS ESPECIALIZADOS

3.64. Reitera às fls. 375 que a NFLD decorre de meras presunções, aduzindo a prática de fraude aos supostos contratos de prestação de serviços, sem trazer prova fática e contundente da irregularidade alegada. Porém, em Direito, as fraudes não são objeto de presunções, mas de provas concretas e inequívocas.

3.65. Alega que o número de prestadores é irreal e irrelevante, pois, nem todos prestavam serviços de forma simultânea e não fazem prova das suposições feitas pela Fiscalização.

3.66. Declara que os consultores exerciam suas atividades de forma impessoal, não se verificando os requisitos do art. 3º da CLT.

3.67. Afirma que o Auditor sequer esteve na empresa Notificada para apurar suas alegações, tampouco obteve qualquer informação/documentos das empresas de prestação de serviços contratadas capaz de comprová-las.

3.68. Ressalta que toda a fiscalização foi feita mediante solicitação de documentos os quais eram levados diretamente ao Auditor Fiscal.

3.69. Afirma que meras suposições de ilícito trabalhista exigem demonstração robusta e cabal conforme entendimento exarado no Precedente Administrativo nº 56, aprovado pelo Ato Declaratório nº 06/2002 do Diretor do Departamento de Fiscalização do Trabalho (fls. 376).

3.70. Afirma que a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais é incisiva em apontar a ilegalidade da autuação administrativa e da caracterização de vínculo empregatício quando houver a configuração da existência de contrato de prestação de serviços previsto em lei (fls. 376).

3.71. Isto posto, entende que a NFLD ,é nula, diante da ilegalidade em razão da falta de provas concretas da invalidade dos contratos de prestação de serviços.

3.72. Discorre às fls. 376/377 sobre desconconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviço que deve ser feita com cautela pela Justiça do Trabalho e fundada em provas inequívocas. Cita, ainda, o art. 50 do Novo Código Civil.

3.73. Reitera que sua relação com seus prestadores de serviço sempre foi comercial. Os prestadores são pessoas jurídicas independentes e sem vínculo com a Notificada, prestando serviços também para outras empresas, prática comum no ramo de atividade de desenvolvimento de programas de informática, sendo tal alegação confirmada pelo simples fato de que a Notificada nunca foi processada judicialmente na esfera do trabalho pelos seus prestadores de serviço.

3.74. Conclui que a contratação de pessoa jurídica confere maior liberdade ao prestador e propicia às empresas a contratação de serviços em áreas específicas como para o desenvolvimento de trabalho intelectual, prática comum na área de desenvolvimento de sistemas.

3.75. Reitera que inexistente relação de emprego entre a Notificada e os empregados de seus prestadores de serviço, não procedendo a desconconsideração da pessoa jurídica, seja pela falta de comprovação das alegações, seja pela falta de fundamentação legal que autorize o reconhecimento do vínculo em questão.

DA INEXISTÊNCIA DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA O RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO NA NFLD

3.76. Cita às fls. 378 os requisitos necessários para o reconhecimento do vínculo empregatício e entende que pela leitura da NFLD inexistem de forma cumulativa tais requisitos.

Para demonstrar o alegado, analisa os requisitos (pessoalidade, habitualidade (exclusividade), onerosidade e subordinação) às fls. 379/390, transcrevendo partes do relatório fiscal, argumentando, em sentido contrário, as considerações feitas pela Fiscalização, citando legislações, contratos de prestação de serviços, doutrinas e jurisprudências.

DOS PEDIDOS

3.77. Diante do exposto, em sede preliminar, requer a decadência do período de 05/2000 a 12/2001, a incompetência da administração previdenciária para declarar relação de emprego, a desconstituição da NFLD. No mérito, requer a declaração da nulidade da NFLD com seu consequente cancelamento.

3.78. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial, através de prova documental complementar, bem como, provas testemunhal e pericial.

DO ADITAMENTO DE DEFESA

3.79. Faz um resumo da NFLD às fls. 2193/2194 e, em complemento à defesa apresentada anteriormente, apresenta novos documentos às fls. 2198/2306 (declarações, notas fiscais e GPS) a fim de demonstrar suas alegações.

3.80. Destaca os documentos de algumas empresas citadas às fls. 2194, reiterando que a Fiscalização não se ateve à realidade dos fatos da prática de prestação de serviços havida entre a Notificada e as empresas contratadas, fundando-se em presunções de vínculo empregatício e de forma generalizada.

3.81. Reitera que a NFLD é nula, diante da falta de provas concretas e que toda a documentação apresentada pela Notificada afasta de vez qualquer suspeita de que a relação entre ela e seus prestadores era de emprego.

3.82. Transcreve jurisprudência do TRT da 2ª Região às fls. 2196.

3.83. Por fim, ratifica os pedidos formulados anteriormente.

DA PRIMEIRA DE DILIGÊNCIA FISCAL

4. Na data de 30/10/2007, foram os autos baixados em diligência fiscal, por meio do despacho de fls. 2.311/2.329, para as seguintes providências:

CONCLUSÃO

26. Diante do exposto, sugerimos o encaminhamento do presente ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, notificante, Artur Bademian, matrícula nº 1.179.938, para verificar, atentamente, as alegações da Impugnante às fls. 326/391 e fls. 2193/2197 e documentos de fls. 392/2188 e fls. 2198/2306, bem como, as considerações feitas acima, prestando os esclarecimentos e adotando as providências seguintes, no tocante à presente NFLD:

26.1. Emitir, em duas vias, Relatório Fiscal Substitutivo com a descrição clara dos levantamentos constantes da presente NFLD, com a justificativa para a adoção do procedimento de aferição indireta e da utilização da alíquota de 8% para o cálculo das contribuições dos segurados, esclarecendo, ainda, neste caso, a respeito do limite máximo do salário de contribuição, com a correspondente fundamentação legal e o correspondente auto de infração lavrado.

26.2. Com relação aos itens 6 a 10 acima, verificar as considerações feitas, demonstrando, mensalmente, a partir da competência 08/2004, o enquadramento da empresa no CNAE 72.206, bem como, indicar as providências cabíveis no tocante ao enquadramento feito no levantamento "CDD" para o período de 06/2003 a 07/2007. Em caso de retificação, elaborar planilha ("DE PARA").

26.3. No tocante às alegações da Impugnante, aos documentos por ela apresentados e às considerações feitas nos itens 14 a 17 e 23 acima, manifestar-se, conclusivamente, se existe alguma retificação a ser feita no presente lançamento fiscal, especialmente, no tocante às GPS apresentadas com relação às contribuições dos segurados apuradas e em relação aos prestadores de serviços, considerados pela Fiscalização como segurados empregados. Em qualquer caso, justificar a manutenção ou a retificação do lançamento, apontando e/ou anexando documentos que amparem o pronunciamento fiscal. E, em caso de retificação, elaborar planilha ("DE PARA").

26.4. Quanto aos itens 19 e 20, esclarecer as disposições contidas no relatório fiscal em confronto com o disposto no art. 30 da Lei nº 10.833/2003.

26.5. No tocante aos itens 21 e 22, verificar e manifestar-se, conclusivamente, sobre a alegação feita pela Impugnante e, em caso de necessidade, emitir, em duas vias, nova planilha contendo as empresas incluídas na presente notificação ("planilha consultores").

4.1. Em atendimento, foi emitida a Informação Fiscal de fls. 2.333/2.340, bem como o Relatório Fiscal Substitutivo de fls. 2.348/2.358, com a juntada, ainda, de planilhas de fls. 2.359/2.363. Em síntese, foram prestados os seguintes esclarecimentos:

1.1 Alegação de vício formal (fls. 327 à 329). Inicialmente cabe destacar que a Lei 6.402/2007 foi publicada em data posterior à ocorrência dos fatos geradores em questão (período de apuração do crédito 05/2000 à 06/2006).

A alegação da fiscalizada de que o CNAE 72206 está desativado e não poderia ser usado não tem fundamento visto que a Lei 6.402/2007 não atinge fatos gerados de contribuição previdenciária ocorridos antes da sua publicação.

A utilização da alíquota "RAT" no percentual de 2%, a partir 08/2004, se deve aos seguintes fatos: na alteração contratual de 26/07/2004 consta, dentre as atividades exercidas, que o objeto social da fiscalizada é o desenvolvimento de sistemas e programas de computador (CNAE 72.206) e no cartão CNPJ consta como atividade preponderante o desenvolvimento de programas de computador por encomenda.

No período de 06/2003 à 07/2004 foi utilizada, incorretamente, a alíquota "RAT" 2% quando o correto seria 1% visto que foi considerada, neste período, como atividade preponderante o CNAE 72.109 conforme destacado no subitem 1.5 do relatório fiscal (fls. 191).

Por outro lado, tendo em vista que a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores (conforme destacado no item 6 de fls. 325) prevê que atividade preponderante é aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e que não foi possível, durante a ação fiscal, chegar-se a uma conclusão de qual atividade utilizou-se do maior número de segurados, conclui-se que a alegação da fiscalizada contida no penúltimo parágrafo de fls. 328 deve ser aceita.

Pelo exposto no parágrafos anteriores considero que a atividade preponderante exercida pela fiscalizada durante todo o período (05/2000 a 06/2006) foi a consultoria em sistemas de informática e que a alíquota "SAT/RAT" a ser utilizada é de 1%

Em anexo. fls. 2360, Planilha de Correção-A contendo as competências e os levantamentos para os quais devem ser alteradas as alíquotas de 2% para 1%.

1.2 Alíquota aplicada / ausência de fundamentação legal (fls. 329 à 333).

Inicialmente cabe destacar que no relatório fiscal subitem 1.3 (fls. 191) houve um erro de digitação; onde consta "levantamento CNN" leia-se "levantamento CDD"

Esclarecimentos a respeito da utilização da alíquota de 8% :

A partir de 2003 a fiscalizada lançou, nos livros diário, as despesas com os consultores de maneira agrupada. Os lançamentos foram feitos sem especificar quais eram os consultores favorecidos e nem quais foram as notas fiscais emitidas pelos consultores. A fiscalizada foi intimada, através do TIAD emitido em 13/12/06 (179), a detalhar estes lançamentos (notas fiscais diversas consultores) apresentando planilha contendo a relação dos prestadores acompanhada dos respectivos contratos e notas fiscais de serviço. Na data aprazada a fiscalizada não os apresentou argumentando que o volume de documentos era enorme e que necessitaria de mais tempo para disponibilizá-los.

Foi concedido um prazo até 10/03/07 (cerca de 3 meses) e novamente os documentos não foram disponibilizados motivo pelo qual foi emitido novo TIAD em 15/03/07 (fls. 186). Na data aprazada (19/03/07) a fiscalizada não atendeu a solicitação sendo por este motivo autuada (AI 37.015.5750) e os valores lançados a título de notas fiscais diversas consultores considerados integralmente como salários.

A alegação de que todos a documentação foi colocada a disposição não é verdadeira, caso fosse não haveria necessidade de se solicitar maior prazo conforme detalhado abaixo:

Durante a ação fiscal foi solicitado, por parte da fiscalizada, à chefia de fiscalização maior prazo para apresentação de documentos. A solicitação foi negada, tendo em vista que o procedimento já estava em andamento a cerca de 06 meses.

Inconformada, a fiscalizada ajuizou Mandado de Segurança solicitando maior prazo (em anexo, fls. 2341 à 2344)

...

Os procedimentos, meramente protelatórios, (mandado de Segurança, Alteração de endereço sem a devida comunicação e a negativa em disponibilizar os documentos faltantes na Agência da Previdência) foram relatados, verbalmente, à chefe de fiscalização que determinou o encerramento da ação fiscal.

Tendo em vista a não apresentação dos documentos solicitados, os valores lançados nos livros diário e ou balancetes a título de despesas de terceiros consultores foram considerados integralmente como salários e foi utilizada a alíquota mínima de 8% para o cálculo da contribuição que deveria ser descontada do segurado.

Não foram respeitados os limites máximos do salário de contribuição devido a impossibilidade de se determinar quantos e quais foram os valores pagos a cada consultor.

Os valores arbitrados lançados através do levantamento CDD apurados por aferição indireta (conforme descrito acima) foram realizadas com base na seguinte fundamentação legal.

(...)

1.3 Ilegalidade da Autuação (fls. 341)

Referente à data constante no relatório fiscal cabe destacar que houve erro de digitação onde consta 23/12/2006 leia-se 23/03/2007. Quanto as datas citadas pela fiscalizada ("" falta de bom senso "") cabe esclarecer o seguinte:

A fiscalização não iniciou-se em 17/11/2006 e sim em 20/06/2006 (data de assinatura do MPF 09299298 emitido em 11/04/2006, 2345).

Durante a ação fiscal ocorreu, apesar de regular solicitação uma não prorrogação do MPF (09299298C03, fls. 2346) que foi automaticamente cancelado. Foi, então, gerada uma nova ação fiscal e prontamente colhida a assinatura da empresa no novo MPF (09356208FOO) em 17/11/06. Observar que o MPF anterior tinha validade até 21/11/06. Logo, em nenhum momento a fiscalização foi interrompida ou foi realizada sem cobertura de um MPF;

1.4 Reconhecimento de vínculo empregatício com duas empresas no mesmo período (fls. 346)

O fato de alguns consultores terem trabalhado nas empresas Pimentel e ABS no mesmo período é irrelevante para descaracterizar o vínculo empregatício. Observe-se que as empresas citadas, ambas por mim fiscalizadas, pertencem aos mesmos sócios e utilizam-se da contratação de "PJs" com intuito de descaracterizar a relação de trabalho existente entre elas e seus "consultores".

1.5. Do relatório apresentado pelo Sr. Auditor Fiscal (fls. 351).

As afirmações constantes dos parágrafos 3 e 4 do item 2.2 do relatório fiscal devem ser desconsiderados tendo em vista o artigo 30 da Lei 10.833/2003. Cabe ressaltar, entretanto, que o desconhecimento da legislação, conforme citado pela fiscalizada, é explicável visto que trata-se de legislação que não se refere à ex-Secretaria da Receita Previdenciária.

1.6 Do relatório apresentado pelo Sr. Auditor Fiscal (fls. 352).

As guias de recolhimentos constantes do (DOC. 3), fls. 404 à 1581 referem-se a contribuições previdenciárias incidentes pagamentos efetuados à contribuintes individuais (retirada PróLabore dos sócios) ou recolhimentos efetuados por contribuintes individuais facultativos (GPS código 1007 - fls. 743 à 742) e não contribuições incidentes suas operações e folhas de pagamento conforme afirma a fiscalizada no parágrafo segundo de fls. 352.

(...)

1.7 Do relatório apresentado pelo Sr. Auditor Fiscal (fls. 353).

(...)

A alegação de que nunca compareci ao estabelecimento é verdadeira. Ocorre que a empresa tinha sua sede em São Paulo, (local onde se encontrava a documentação) a despeito de constar no cadastro a cidade de Poá. Desde início da ação fiscal a fiscalizada se dispôs a apresentar os documentos na Agência do INSS em Suzano. Observe-se a observação "in loco" seria de pouca valia visto que os valores lançados referem-se em sua totalidade a épocas passadas, além disso os "consultores" que, porventura, ainda prestem serviços estão, em sua maioria, distribuídos em diversos projetos de clientes da fiscalizada;

(...)

1.8 Do relatório apresentado pelo Sr. Auditor Fiscal (fls. 355)

(..).

Na relação apresentada ("quantidades emitidas") em fls. 356, 357 e 358 constam diversas empresas que não deveriam ter sido incluídas na presente notificação (foram incluídas indevidamente) e por este motivo serão excluídas.

Obs: da referida relação não foram excluídas as seguintes empresas.

Ives Cons de Informática; Stamper informática. Morelli & Franchini , DG Sistemas; Pfister Consulting ; Inforuiz Asses; TMZ Soluções; Ailson e Freitas Serviços; DG System ; MH Com e Serviços e Santos M A Informática

Da relação (" seqüência de NFs emitidas ") de fls. 358 foram excluídos os seguintes consultores : EAC Sistemas. Mazzeo Equip; MBG Informática, Provedor Com. ReliefWork e Sevcom Empresarial. Em anexo. fls. 2347, Planilha Consultores substitutiva contendo a relação dos consultores que foram mantidos na presente notificação.

1.9 Do relatório apresentado pelo Sr .Auditor Fiscal fls. 360

Neste item a fiscalizada apresentou notas fiscais referentes ao consultor Kovacs Wohlers (Doc. 07) . Analisando-se a documentação apresentada verifica-se que as notas foram emitidas em períodos posteriores(excetos aquelas emitidas entre 12/2003 à 03/2005) aos considerados nesta notificação. Ainda assim verifica-se que a maioria delas foi emitida em favor da fiscalizada ou da Pimentel (outra empresa pertencente aos mesmos sócios) . Sendo assim considero que a apresentação destes documentos não altera minha convicção de que a relação existente entre o consultor e a fiscalizada é de emprego. (..)

1.11

Do relatório apresentado pelo Sr. Auditor Fiscal (fls. 365).

Durante a ação fiscal na empresa Pimentel (mesmos sócios) houve a necessidade de se diligenciar alguns consultores tendo em vista a não apresentação por parte da fiscalizada dos contratos firmados entre ela e seus consultores. Houve emissão de intimações solicitando a apresentação de documentos e ou declarações, por escrito a respeito da prestação dos serviços.

Não houve nenhum induzimento nas declarações prestadas. A solicitação de esclarecimentos foram feitas regularmente através de TIADs e esclarecido que em caso de não apresentação dos documentos solicitados a empresa seria autuada. Observe-se que a maioria dos prestadores não compareceram pessoalmente, enviaram "boys " do escritório de contabilidade com procurações (como poderia haver induzimento).

Alguns depoimentos foram realmente desconsiderados visto que não refletiam a realidade dos fatos. Os prestadores, em geral através dos procuradores, disseram informalmente, que seus clientes não poderiam dar nenhuma declaração comprometedora visto que ainda trabalhavam na fiscalizada e ou nunca mais conseguiriam trabalhar em empresa do setor de consultoria.

Pelo motivo exposto no parágrafo anterior a apresentação de declarações de prestadores de serviço (Doc. 11) é irrelevante.

(...)

3- Retificação de lançamento

Tendo em vista as alterações efetuadas (utilização de alíquota RAT no valor de 1% para todo o período e a exclusão de parte dos consultores) faz-se necessário a retificação dos lançamentos contidos na presente notificação.

Em anexo, fls. 2360, PLANILHA DE CORREÇÃO-A contendo as alterações necessárias para correção da alíquota RAT, e nas fls. 2361 à 2363 PLANILHA DE CORREÇÃO B contendo as alterações necessárias para a correção dos salários de contribuição (SC) e da contribuição que deveria ser descontada do segurado (CS)

DA SEGUNDA DILIGÊNCIA FISCAL

5. Em razão de alguns equívocos na resposta da fiscalização à primeira diligência, foram os autos novamente baixados, para as seguintes providências (Despacho nº100 13ª Turma da DRJ/SP1 de fls. 2.367/2.372):

CONCLUSÃO

17. (..)

17.1. Elaborar planilha contendo a relação das empresas excluídas do presente lançamento fiscal, informando ainda, para cada empresa, o(s) motivo(s) determinante(s) para sua exclusão;

17.2. Verificar e informar, no tocante às GPS apresentadas (doc. 3 fls. 403/1581) se há alguma retificação a ser feita com relação às contribuições dos segurados apuradas na presente NFLD. Em caso negativo justificar e fundamentar. E, em caso de retificação, elaborar planilha ("DE PARA").

17.3. Elaborar planilha contendo os nomes das pessoas física (consultores), suas respectivas remunerações e as contribuições por elas devidas, juntamente, com a respectiva empresa lançada na presente NFLD e, em caso de impossibilidade, justificar e fundamentar.

Em qualquer caso, verificar e informar se há alguma retificação ou necessidade de lançamento complementar, especialmente, em relação às contribuições dos segurados apuradas. Além disso, em qualquer caso, demonstrar a composição do número de segurados (NC) utilizado na "Planilha Cálculo CS" (fls. 2359) nas diversas competências.

17.4. Verificar os cálculos efetuados, elaborando, por competência, planilha contendo as empresas descaracterizadas com os respectivos valores recebidos afim de demonstrar a correta composição da base de cálculo das contribuições devidas.

17.5. Manifestar-se a respeito dos lançamentos efetuados nas competências 01/2003 e 06/2003 descritos no item 13 acima, especialmente, no tocante às respectivas contribuições dos segurados.

5.1. Atendendo à solicitação, a fiscalização procedeu à juntada de documentos de fls. 2.372/2.574 (pesquisas extraídas do CNIS Cadastro Nacional de Informações Sociais e planilhas de retificação), bem como emitiu a informação de fls. 2.575/2.577, com os seguintes esclarecimentos, em síntese:

1 Em atendimento às solicitações de fls. 2371, presto os seguintes esclarecimentos

Item 17.1

Tendo em vista as divergências apontadas no itens 12 e 14 de fls. 2368 bem como a solicitação do item 17.1 de fls. 23 71 foi feita nova análise de todas empresas "desconsideradas" incluídas nesta Notificação. As exclusões efetuadas anteriormente (citadas no item 1.8 de fls. 2337) bem como as planilhas constantes de fls. 2347, 2359, e 2361 a 2363 devem ser desconsiderados visto que foram substituídas. Conforme dito

anteriormente, algumas PJs foram incluídas indevidamente nesta Notificação visto que não houve a convicção, por parte do Auditor, de que havia uma relação de emprego entre estas e a fiscalizada. Utilizou-se, como critério, para considerar-se como inclusão indevida, o fato de para uma determinada PJ tenham sido emitidas notas em menos que 05 competências consecutivas ou em menos que 10 competências esparsas desde que não tenham sido emitidas notas em pelo menos 05 competências consecutivas .

Em anexo, planilha Consultores Substitutiva II (fls. 2533) onde constam os consultores mantidos na presente Notificação e Planilha Consultores Excluídos (fls. 2534) onde constam os consultores excluídos.

Item 17.2

A partir dos CNPJs constantes dos recolhimentos apresentados em fls. 403/1581, verificou-se, na base de dados dos sistemas CNIS/GFIP WEB (em anexo fls.2373 a 2389 e 2392 a 2532), os valores destacados em GFIPs a título de retenção (11%, após 04/2003) relativo ao PróLabore pagos aos sócios das PJs desconsiderados. Todas as retenções, para cada CNPJ, constantes das GFIPs foram abatidos da contribuição não descontada do segurado (conforme coluna CD “contribuição já descontada” da planilha Cálculo da Contribuição dos Segurados de fls. 2535 a 2572).

Observe-se que não foi possível identificar, efetivamente, durante a ação fiscal, qual ou quais sócios das PJs desconsiderados prestaram serviços à fiscalizada e nem qual a parcela dos valores a ele(s) atribuída(s) em cada competência, motivo pelo qual o valor total da notas em cada competência foi considerado como pago a um único segurado e as retenções destacadas em GFIPs foram abatidas na totalidade.

Item 17.3

Não é possível planilhar as pessoas físicas (consultores) bem como os valores recebidos individualmente por cada uma delas pelos seguintes motivos :

Como dito anteriormente, durante a ação fiscal, não foi possível identificar, efetivamente, com base nos documentos e livros contábeis apresentados quais foram as pessoas físicas que prestaram os serviços e nem o valor recebido por um ou mais sócios.

Os lançamentos foram efetuados com base nos livros Diário onde constavam apenas os nomes das PJs e os valores das notas fiscais por estas emitidas.

Quanto à solicitação contida no final do item (composição do NC) entendo não haver necessidade visto que o cálculo do desconto dos segurados foi efetuado a partir da planilha Cálculo da Contribuição dos Segurados (fls. 2535 a 2572) que contem, por competência, os valores da contribuição dos segurados bem como as deduções (em atendimento à solicitação contida no item 1 7.2)

Item 17.4 Esta solicitação foi atendida pelas planilhas Cálculo da Contribuição dos Segurados fls. 2535 a 2572) em conjunto com a planilha Consultores Substitutivo II (fls. 2533).

Item 17.5

Os lançamentos efetuados nas competências 01/2003 e 06/2003 referem-se a valores lançados no livro Diário a título de despesas com consultores de maneira agrupada Valem as mesmas as considerações feitas no item 1.2 de fls. 2334 e 2335 com a ressalva de que tais lançamentos deveriam constar do levantamento CDD e não DPJ .

Tendo em vista que nestas competências, as contribuições dos segurados não foi lançada, há a necessidade de se efetuar lançamento complementar (...).

DA ABERTURA DE PRAZO E DA NOVA DEFESA

6. Cientificado dos resultados das duas diligências, bem como do relatório fiscal substitutivo, em datas de 05/07/2008 e 07/07/2008, conforme fls. 2.579/2.580, o contribuinte apresentou defesa em 04/08/2008, por meio do instrumento de fls.

2.585/2.649, com a juntada de documentos de fls. 2.650/2.775 (informações sobre as empresas de consultoria objeto do lançamento, notas fiscais de prestação de serviços, cópia de acórdão proferido pelo Segundo Conselho de Contribuintes, comprovantes de inscrição e de situação cadastral perante a Receita Federal do Brasil, declaração da empresa aberta de consultoria Ltda. e GPS), apresentando as seguintes alegações diferenciadas, em síntese:

6.1. Requer a aplicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF, que tratou dos prazos decadenciais aplicáveis às contribuições previdenciárias, com a exclusão do período de maio de 2000 a fevereiro de 2002;

6.2. O Auditor-Fiscal mais uma vez em seu relatório substitutivo deixou de apresentar fundamentos fáticos e jurídicos que embasem sua pretensão de reconhecer vínculo empregatício entre a Notificada e pessoas jurídicas que lhe prestaram serviços, além de deixar de manifestar-se acerca de algumas determinações feitas no despacho proferido pela 13ª Turma da DRJ/SPOI;

DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS POR PESSOA JURÍDICA.

6.3. Solicita a aplicação do artigo 129 da Lei 11.196/05, que trata da prestação de serviços intelectuais, para fins fiscais e previdenciários;

6.4. A respeito, observa-se que além de ter sido afastada a aplicação da legislação pertinente às pessoas jurídicas, não houve a regular desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras, na forma do artigo 50, do Código Civil, vez que não foi provado neste processo o necessário abuso de personalidade jurídica, por desvio de finalidade ou confusão patrimonial das empresas prestadoras de serviço;

6.5. Ademais, competiria ao Poder Judiciário decidir sobre a ocorrência do abuso de personalidade jurídica, decretando, por conseguinte, a desconsideração, ante a expressa previsão do artigo 50, do Código Civil, O que também não ocorreu

6.6. Apresenta, em anexo, pesquisas recentes feitas em sítios confiáveis da internet, nos quais muitas das empresas prestadoras de serviço relacionadas pelo Auditor-Fiscal anunciam seus serviços. Ou seja, tais empresas estão à disposição no mercado para execução dos seus trabalhos até hoje, provando não ser verdadeira a afirmação da fiscalização de que as empresas teriam sido constituídas para prestar serviços à Notificada;

6.7. O lançamento criou figura inexistente no mundo jurídico, qual seja, a do empregado como pessoa jurídica, porque não desconsiderou a personalidade das sociedades que prestaram serviços à Notificada nas competências levantadas, nem mesmo identificou as pessoas físicas que executaram os trabalhos.

Prova maior disto é que sequer são relacionados no lançamento os nomes dos supostos segurados empregados, mas apenas nomes incompletos de pessoas jurídicas, que, aparentemente o Auditor-Fiscal nem sequer conhece suas respectivas razões sociais.

AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS À VALIDADE DA PRESENTE NFLD.

6.8. Requer a anulação do processo, pois, ao contrário dos esclarecimentos do Auditor-Fiscal em diligência, a fiscalização conduzida por ele ficou desamparada por Mandado de Procedimento Fiscal de 24 de julho de 2006 a 17 de novembro de 2006;

6.9. A ausência de fundamento legal para a cobrança da contribuição previdenciária sub judice implica o cerceamento do direito de defesa da impugnante, tomando, também por essa razão, nula a Notificação Fiscal. Isto porque, não havia base legal para realizar o arbitramento das contribuições previdenciárias em pauta.

6.10. De forma arbitrária, a fiscalização, a partir da "análise" da relação havida entre a notificada e apenas três empresas de prestação de serviços, generalizou e concluiu que todas as 121 empresas que prestaram serviços nos últimos seis anos à ABS eram, de fato, trabalhadores empregados.

RESULTADO DA DILIGÊNCIA FISCAL (FLS. 2333/2363)

6.11. Registra que a Notificada não foi cientificada do despacho e do Relatório Substitutivo, conforme determinado pela 13ª Turma de Julgamento, caracterizando o cerceamento de seu direito de defesa. Ademais, tal vício não foi sanado pela comunicação posterior, haja vista que era fundamental a Notificada apresentar também suas considerações acerca do Relatório Substitutivo antes da análise da 13ª Turma.

DESPACHO DA 13ª TURMA DE JULGAMENTO DATADO DE 11/03/2008

6.12. Ressalta que são inúmeras as incorreções e os equívocos cometidos pelo Fiscal, inclusive nos novos relatórios, os quais vêm sendo reiteradamente apontados pela Notificada e pelo Auditor Julgador. No entanto, a presente NFLD apresenta vícios insanáveis, como, por exemplo, a falta de fundamentação legal e de justificativas plausíveis no Relatório original para o arbitramento utilizado pelo Fiscal;

6.13. Ademais, a função dessa C. Turma não é completar o Relatório Fiscal tentando sanear o que é insanável, indicando ao Fiscal as normas e os critérios de apuração de suposto débito previdenciários.

RESULTADO DA DILIGENCIA FISCAL (FLS. 2533/2577).

6.14. A Notificada desconhece qualquer dispositivo legal que estipule o marco de 5 meses de trabalho contínuo para caracterizar vínculo empregatício, como explicita o auditor-fiscal em resposta à diligência. Ora, é evidente que não existe tempo máximo ou mínimo para relação de emprego, bastando restarem caracterizados os requisitos para tanto.

VALORES INEXATOS APRESENTADOS NO NOVO RELATÓRIO

6.15. Apesar da fiscalização indicar equívoco em relação à utilização da alíquota RAT não apresentou a retificação dos valores lançados, havendo, portanto, cerceamento do direito de defesa;

6.16. Aparentemente, houve a exclusão formal dos prestadores de serviço no quadro de fls. 2347, mas não houve a retificação necessária dos valores para a consolidação do crédito tributário, sendo, portanto, o crédito ilíquido e incerto;

6.17. Requer a anulação da Notificação Fiscal impugnada por produzir cerceamento de defesa uma vez que os novos relatórios apresentados pelo Fiscal não demonstram a composição final do cálculo do pretenso débito

ESCLARECIMENTOS DO FISCAL AUSÊNCIA DE ELEMENTOS E PROVAS QUE CONFIGUREM A PRETENDIDA RELAÇÃO DE EMPREGO

6.18. A afirmativa da fiscalização de que não foi possível identificar os empregados que prestaram serviços é contraditória com o Relatório da Notificação Fiscal, inclusive, o substitutivo, já que, para caracterizar o requisito da pessoalidade, justificou-se que os serviços eram prestados pelos sócios das pessoas jurídicas.

6.19. Note-se, ainda, que ora os documentos contábeis foram suficientes para convencer o Fiscal da relação de emprego, ora não foram suficientes para comprovar a situação geradora da obrigação tributária;

6.20. Ademais, a fiscalização nem sequer conseguiu identificar a pessoa que prestou o serviço. E não basta presumir que foi um dos sócios da empresa contratada. O Fiscal não pode simplesmente "escolher" uma pessoa para reconhecer o vínculo empregatício, vez que tal procedimento viola a verdade material.

6.21. Nem mesmo a habitualidade mencionada pôde ser confirmada porque, mesmo que a prestadora de serviço tenha emitido notas fiscais sequenciais por mais de 5 meses (critério aparentemente utilizado pelo Fiscal), isso não quer dizer que foi sempre a mesma pessoa que executou o trabalho.

ERROS DE LANÇAMENTO

6.22. Observa que há prestadores de serviço que aparecem no Relatório de Lançamentos (RL) original e não constam nem na Planilha Consultores Substitutiva II e nem da "Planilha Consultores Excluídos". Como exemplo cita a empresa Vieira e Anacleto.

6.23. O Auditor-Fiscal alterou as Planilhas, mas não fez as devidas modificações hábeis no RL, mantendo valores que não constituem base de cálculo para as pretensas contribuições, violando o direito de defesa da Notificada.

6.24. No mês 11/2001, o Sr. Fiscal lançou duas vezes na planilha Cálculo da Contribuição dos Segurados (págs 2535 a 2572) o segurado NSEQ 77 (RCM Consulting). Ao invés de somar os dois faturamentos ocorridos no mês e gerar apenas uma linha na planilha, os valores foram lançados individualizados gerando débito indevido. Cita outras incorreções semelhantes.

6.25. A planilha de Cálculo da Contribuição dos Segurados (págs 2535 e 2572) deve ser apresentada já corrigida e válida. O fiscal não considerou para efeito de abatimento recolhimentos que já haviam sido feitos em diversas competências, demonstrando não ser confiável o trabalho apresentado.

6.26. Solicita, ainda, a exclusão de valores de contribuições recolhidas por outros tomadores de serviços;

6.27. Destaca que o prestador (N SEQ 56) que faturou em ago/05 contra a ABS e contra outro cliente, que se trata de apenas mais um fornecedor, não aparece no levantamento DPJ, mas está somado no levantamento CDD 08/05 (diversos balancete), apresentando a incorreção de tal levantamento.

6.28. Ademais, destaca alguns exemplos de empresas descaracterizadas que não possuem o mesmo objeto social da Notificada, quais sejam:

I - Empresa Mindquake Serviços de Tradução, Interpretação e Similares;

II – Empresa Ramon e Fernando Tratamento de Dados, provedores de serviço de aplicação e serviços de hospedagem na internet;

III- Empresa Belex, Outras atividades de serviços;

IV – Empresa Venezia: comércio varejista de equipamentos e suprimentos de informática;

V – Empresa Rede Rampim: Tratamento de Dados, provedores de serviço de aplicação e serviços de hospedagem na internet.

DO PEDIDO

6.29. Requer, por fim:

I – A declaração da decadência ocorrida referente ao período de 05/00 a 12/01;

II – O reconhecimento da incompetência da administração previdenciária para declarar a relação de emprego entre Notificada e seus prestadores de serviço;

III - A declaração da nulidade da NFLD.

A DRJ/SPOI considerou o lançamento parcialmente procedente, para (fls. 2821 e ss):

- 1- Declarar a decadência parcial das contribuições lançadas até a competência 11/2001;
- 2- Retificar a alíquota SAT/RAT para 1% em todo o período do lançamento;
- 3- Retificar as competências de 02/2002, 04/2003 e 1/2005 em razão dos alegados erros no lançamento.

Em razão da decadência e das retificações, que resultaram em exoneração em valor superior, à época a R\$ 1,0 milhão, a DRJ recorreu de ofício ao Segundo Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72 e art. 1º da Portaria MF nº 03/2008.

A decisão restou assim ementada:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é a ordem específica dirigida ao Auditor Fiscal para realizar procedimentos fiscais, podendo ser prorrogado quantas vezes necessárias, desde que obedecido o prazo máximo de validade, sendo extinto apenas pela conclusão do procedimento fiscal ou pelo decurso do prazo.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL PARA CARACTERIZAR CONTRIBUINTE COMO SEGURADO EMPREGADO

Caso o Auditor Fiscal constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º do Decreto nº 3.048/99, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. I

CNAE. ENQUADRAMENTO.

O enquadramento no código destinado financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa é de responsabilidade da empresa, sendo fixado a partir de sua atividade preponderante na Classificação Nacional de Atividade Econômica - CNAE.

NFLD. LOCAL DA LAVRATURA.

Não há qualquer impedimento para a lavratura de lançamento dentro da própria repartição, desde que presentes os elementos necessários para fundamentar a autuação.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Contendo o lançamento todos os elementos previstos na legislação, não se configura qualquer vício de forma, ou ofensa a princípios jurídicos.

AFERIÇÃO INDIRETA. ALÍQUOTA APLICADA.

É lícita a apuração por aferição indireta do débito quando a documentação comprobatória é apresentada de forma deficiente e/ou quando a contabilidade não registra o movimento real da empresa.

No cálculo da contribuição social previdenciária do segurado empregado incidente sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida, aplica-se a alíquota mínima, sem limite e sem compensação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, quando o contribuinte em sua impugnação demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados, defendendo-se plenamente.

DESCONSIDERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

Constatados os requisitos necessários para a configuração de vínculo empregatício, deve ser desconsiderado o vínculo pactuado e ser efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Comprovado o recolhimento de contribuições dos sócios das empresas desconsideradas, necessária se faz a retificação do processo.

LEI 11.196/05. INAPLICABILIDADE.

A contratação de prestadores de serviços na condição de pessoas jurídicas somente é legal, de acordo com o art. 129 da Lei nº 11.196/05, desde que não se caracterize vínculo de emprego entre a empresa contratante e a prestadora de serviços contratada.

DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deve seguir as regras previstas no Código Tributário Nacional, em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante STF nº 08.

APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legais.

PROTESTO POR PROVAS. PERÍCIA. TESTEMUNHA.

Não se conhece do pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos na legislação.

É reduzido o valor probatório da prova testemunhal no processo administrativo tributário, vez que os fatos objeto de lançamento se provam por meio de documentos.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 23/12/2008 (fls. 2900 e seguintes), por meio do qual devolve à apreciação deste Colegiado parte das teses já submetidas à apreciação do julgamento de primeira instância, quais sejam:

- 1 – Preliminarmente, nulidade da NFLD:
 - 1.1 – Do Cancelamento do MPF;
 - 1.2 – Do fiel cumprimento dos TIADS – Documentos disponibilizados no local designando pela fiscalização;
 - 1.3 – Da ausência de fundamentação legal;
 - 1.4 – Do cerceamento de defesa – Ilegalidade do relatório substitutivo;
 - 1.5 – Ausência de identificação do fato gerador do débito:
 - 1.5.1 - Não identificação do segurado obrigatório – aferição indireta – impossibilidade
 - 1.5.2 – da ausência de prova inequívoca da relação de emprego;
 - 1.6 – erros e equívocos verificados nos relatórios fiscais – inclusive nos cálculos e planilhas – erros no lançamento; reconhecimento de vínculos empregatício com duas empresas pelo mesmo período;
 - 1.7 – Da incompetência do órgão previdenciário para reconhecer vínculo empregatício
- 2 – Da cessão de mão-de-obra
- 3 – Da relação havida entre a recorrente e as empresas desconsideradas pela fiscalização
- 4 – dos requisitos necessários para o reconhecimento do vínculo empregatício
 - 4.1 – da personalidade
 - 4.2 – da habitualidade
 - 4.3 – da onerosidade
 - 4.4 – da subordinação

Recurso Especial

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho, ocasião em que foi proferido o Acórdão 2403-002.806 nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, em preliminar:

a) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das competências até 06/2003, com base a regra do art. 150, § 4º do CTN. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Monteiro Pinheiro e Carlos Alberto Mees Stringari, que com base no mesmo artigo, consideram decadentes as competências até 02/2002;

b) Por unanimidade de votos, decretar a nulidade do lançamento, pelo reconhecimento do vício material. Votaram pelas conclusões os conselheiros Paulo Maurício Monteiro Pinheiro e Carlos Alberto Mees Stringari.

c) Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Entretanto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial (fls. 3079 e seguintes) por entender que as irregularidades indicadas no Acórdão recorrido que levaram à anulação do lançamento por vício material inexistem.

O contribuinte apresentou contrarrazões aos Recurso Especial (fls. 3189 e ss)

Foi dado seguimento ao Recurso Especial (fls. 3242) interposto pela Fazenda Nacional e proferido o seguinte Acórdão 9202-007.342 (fls. 3242 e seguintes):

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora) e Patrícia da Silva, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

Transcrevo a ementa da decisão proferida:

RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Tendo a fundamentação legal da autuação sido apresentada em relatório fiscal substitutivo, e uma vez reaberto o prazo para o contribuinte apresentar novas razões de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DILIGÊNCIA. NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.

Somente mostra-se necessária a emissão de notificação de lançamento complementar quando verificadas incorreções que acarretem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração dos fundamentos legais da autuação.

ERROS E OMISSÕES. CORREÇÃO. RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR. VALIDADE.

Em havendo erros ou omissões no relatório fiscal, pode ser emitido validamente relatório fiscal complementar, desde que se dê ciência ao contribuinte, com reabertura do prazo para a apresentação de defesa.

DILIGÊNCIA. CIÊNCIA.

Inexiste vício na realização de diligência demandada pela autoridade julgadora quando constatado que o contribuinte foi regularmente intimado de seu resultado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. OMISSÕES OU INCORREÇÕES. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte, eventuais omissões ou incorreções em sua emissão não ensejam a nulidade do auto de infração.

Cientificado do Acórdão, o contribuinte apresentou tempestivamente embargos de declaração (fls. 3271 e ss), que foram rejeitados (fls. 3277 e ss), pois se entendeu que:

Em suma, o objetivo da Embargante com esta acusação de omissão, é rediscutir o mérito do entendimento exposto no voto vencedor, o que é inadmissível pela via estreita dos aclaratórios.

Assim, longe de demonstrar a ocorrência de omissão no acórdão embargado, os argumentos trazidos nos aclaratórios constituem, na verdade, pontos de inconformismo pelo sujeito passivo em relação à decisão embargada, portanto inaplicável o previsto no art. 65, do Anexo II, do RICARF.

Os autos retornaram então para julgamento, para analisar as demais questões apresentadas no recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Do Recurso de ofício e da decadência

Transcrevo inicialmente os termos do Acórdão 9202-007.342 (fls. 3242), que apreciou o Recurso Especial interposto pela PGFN:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora) e Patrícia da Silva, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

Dessa forma, mantida a decisão proferida no Acórdão 2403-00.806 (fls. 3034) em relação ao recurso de ofício, no sentido de negar-lhe provimento.

Da mesma forma, nos termos do Acórdão 9202-007.342 resta mantida também a decisão proferida no acórdão 2403-00.806 em relação à decadência das competências até 06/2003. A decisão prolatada foi a seguinte:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em preliminar:

a) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das competências até 06/2003, com base a regra do art. 150, § 4º do CTN. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Monteiro Pinheiro e Carlos Alberto Mees Stringari, que com base no mesmo artigo, consideram decadentes as competências até 02/2002;

b) Por unanimidade de votos, decretar a nulidade do lançamento, pelo reconhecimento do vício material. Votaram pelas conclusões os conselheiros Paulo Maurício Monteiro Pinheiro e Carlos Alberto Mees Stringari.

Isso porque no Recurso Especial a PGFN insurgiu-se apenas quanto ao item ‘b’ (nulidade do lançamento), de forma que apenas esse item foi apreciado e a decisão da Câmara Superior foi para “apreciação das demais questões do recurso voluntário”.

Das nulidades

Conforme decidido pela 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, as nulidades suscitadas no recurso voluntário restam definitivamente vencidas; foram suscitadas as seguintes teses que anulariam o lançamento:

- a) ausência de indicação do dispositivo legal do arbitramento;
- b) agravamento da autuação motivado pelo Relatório Complementar;
- c) ausência de ciência ao contribuinte da segunda diligência realizada;
- d) irregularidades na emissão dos MPF e TIADs.

A recorrente apresentou embargos de declaração quanto ao item “ausência de indicação do dispositivo legal do arbitramento” sob o argumento de que a nulidade não estaria na ausência de indicação do dispositivo legal que amparou o arbitramento, mas sim que houve omissão no Acórdão embargado (da CSRF) quanto aos argumentos acerca da ausência de fundamentação legal, que teria como base o fato de que os documentos solicitados estiveram sempre à disposição da fiscalização.

Os embargos foram rejeitados, pois entendeu-se que se pretendia rediscutir a matéria, de forma que não cabe mais qualquer apreciação sobre tal matéria, cabendo assim apreciar apenas o mérito do recurso.

De toda sorte, transcrevo as alegações da recorrente:

AFERIÇÃO INDIRETA

34. Pois bem, conforme já esclarecido pela Recorrente e consta nos autos, grande parte da documentação solicitada foi levada ao escritório do Sr. Auditor Fiscal ao decorrer da fiscalização.

35. A outra parte da documentação foi colocada à disposição do Sr. Fiscal no endereço da Recorrente. Ora, em todos os TIADs (fls. 173/186) foi estabelecido pelo próprio fiscal que os documentos ficassem à disposição dele no endereço da Recorrente, nunca houve uma determinação para que os mesmos fossem levados até o Fiscal, tal ato foi mera liberalidade da Recorrente. Aliás, conforme atesta o Doc 1 anexo, o Fiscal após mais de 7 meses de fiscalização em curso, reconhece a boa vontade da recorrente no atendimento da mesma.

O próprio Fiscal assume nunca ter comparecido no estabelecimento da Recorrente (fls. 2337, item 1.7), como pode afirmar que os documentos que alega não terem sido entregues não estavam à sua disposição? O fato da Recorrente não ter levado documentos até o escritório do Auditor Fiscal não significa recusa em apresentá-los.

37. Os documentos estavam disponíveis no estabelecimento da Recorrente e não foram transportados ao escritório do Fiscal devido ao elevado volume de documentos alocados em diversas caixas.

38. A Recorrente nunca se recusou a apresentar documentos à fiscalização. Aliás, a falta de documentos foi suprida na diligência realizada por meio do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência nº 08.1.90.00-2008-03299-7, na qual a Recorrente apresentou todos os documentos solicitados (Doc.2 anexo). Vale ressaltar que alguns desses documentos já haviam sido apresentados durante a fiscalização.

39. Note-se que no último TIAD emitido pelo Fiscal, constam diversos documentos que já haviam sido entregues pela Recorrente, o que demonstra a má-fé da fiscalização em deixar em aberto o não cumprimento integral da fiscalização, o que não é verdade, bem como justificar o arbitramento por ausência de informações.

40. Ademais, cumpre mencionar que as informações contidas em tais documentos, quais sejam: Livros Diários de 07/2005 a 06/2006, Livros Razão de 07/2003 a 06/2006 e os

recibos de pagamentos efetuados a pessoas físicas para o período 07/2005 a 06/2006 não são informações novas para a fiscalização.

...

59. Assim, por não possuir base legal para realizar o arbitramento das contribuições previdenciárias em pauta, o lançamento contido na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD é NULO, tendo em vista a patente violação do procedimento legal pelo agente da Previdência Social, o qual agiu de forma arbitrária no levantamento da base de cálculo da contribuição previdenciária sob a falsa alegação de não apresentação de documentos.

63. Portanto, a presente NFLD é nula também pela ausência de fundamentação legal do lançamento realizado pelo Auditor Fiscal.

...

Com efeito, admitiu o Sr. Auditor Fiscal que a alegação de que nunca compareceu no estabelecimento da Recorrente é verdadeira, esclarecendo que a observação in loco seria de pouca utilidade, já que o trabalho fiscal abrangeu a prestação de serviços em épocas passadas e que as empresas que atualmente prestam serviços disponibilizam os consultores no endereço dos clientes da Recorrente, conforme manifestação de fls. 2337.

130. Ora, se tal procedimento não era possível (deslocamento do Fiscal para os locais onde os serviços eram prestados), logo a autuação estava prejudicada, uma vez que a relação de emprego deve ser verificada in loco e caso a caso.

...

Em resposta a tais acusações, assim se manifestou o Auditor fiscal (fls. 2338):

Quanto às alegações referentes à disponibilização da documentação reitero as seguintes considerações :

A partir de 2003 a fiscalizada lançou nos livros diário as despesas com os consultores de maneira agrupada. Os lançamentos foram feitos sem especificar quais eram os consultores favorecidos e nem quais foram as notas fiscais emitidas pelos consultores.

A fiscalizada foi intimada através do TIAD emitido em 13/12/06 (fls. 179) a detalhar estes lançamentos (notas fiscais diversas - consultores) apresentando planilha contendo a relação dos prestadores acompanhada dos respectivos contratos e notas fiscais de serviço. Na data aprazada a fiscalizada não os apresentou argumentando que o volume de documentos era enorme e que necessitaria de mais tempo para disponibiliza-los. Foi concedido um prazo até 10/03/07 (cerca de 3 meses) e novamente os documentos não foram disponibilizados motivo pelo qual foi emitido novo TIAD em 15/03/07 (fls. 186). Na data aprazada (19/03/07) a fiscalizada não atendeu a solicitação sendo por este motivo autuada (AI 37.015.575-0) e os valores lançados a título de notas fiscais diversas - consultores considerados integralmente como salários.

A alegação de que todos a documentação foi colocada a disposição não é verdadeira, caso fosse não haveria necessidade de se solicitar maior prazo. Abaixo repito comentários efetuados anteriormente:

Durante a ação fiscal foi solicitado, por parte da fiscalizada, à chefia de fiscalização maior prazo para apresentação de documentos. A solicitação foi negada, tendo em vista que o procedimento já estava em andamento a cerca de 06 meses .

Inconformada, a fiscalizada ajuizou Mandado de Segurança solicitando maior prazo (em anexo, fls. 2341 à 2344). A seguir transcrevo, novamente, trecho do despacho contendo o indeferimento do Mandado de Segurança :

“Não é crível, contudo, que o prazo de 08 (oito) meses não tenha sido suficiente e razoável para a parte impetrante apresentar toda a documentação solicitada pela autoridade fiscal . De fato , o lapso de tempo extrapolou aquele previsto na legislação de regência , não havendo que se falar , pois, em qualquer ofensa aos princípios da

razoabilidade dos atos da administração pública, legalidade, ampla defesa e devido processo legal.”

Outro acontecimento relevante a se destacar é que, durante cerca de 08 meses em que se desenvolveu a ação fiscal, a fiscalizada através de seus procuradores não se negou a apresentar os documentos solicitados na Agência da Previdência em Suzano. Somente na última semana da ação fiscal, a partir do momento em que foi informado que a fiscalização seria encerrada a despeito da não apresentação dos documentos faltantes e seriam emitidos os respectivos autos de infração por não apresentação de documentos, a fiscalizada argumentou que toda a documentação solicitada estava a disposição na sede da empresa (fica a pergunta, para que-foi ajuizado o Mandado de Segurança solicitando maior prazo se toda a documentação estava à disposição?) e que não estavam obrigados a trazer na Agência. Foi, então, emitido novo TIAD solicitando que toda a documentação faltante fosse disponibilizada na sede da empresa em Poá. Ocorre que na data estabelecida, comparecendo ao local, fui informado que a empresa havia se transferido para São Paulo. Também foi protocolado na Agência esclarecimento da fiscalizada, a poucos dias do encerramento da ação fiscal, informando que os documentos estavam a disposição em sua sede localizada em São Paulo.

Os procedimentos, meramente protelatórios, (mandado de Segurança, Alteração de endereço sem a devida comunicação e a negativa em disponibilizar os documentos faltantes na Agência da Previdência) foram relatados, verbalmente, à chefe de fiscalização que determinou o encerramento da ação fiscal.

...

Ora, em que pese constar dos TIAD a seguinte informação,

“A documentação assinalada, relativa ao período de 07/1999 a 06/2006, e a todos estabelecimentos da empresa, inclusive obras de construção civil, deverá ficar à disposição desta Fiscalização, no endereço AV. NOVE DE JULHO 1023, SL 8 PARTE, CENTRO, POÁ - SP, a partir de 24/11/2006 às 10 horas e 00 minutos, e durante todo o desenvolvimento do procedimento fiscal. A referida documentação deverá, ainda, ser liberada com vistas à extração de cópias reprográficas, destinadas à instrução processual, podendo, também, o sujeito passivo, se preferir, fornecer as cópias que se fizerem necessárias”.

Em todos eles constou também a seguinte informação:

fica o sujeito passivo intimado a apresentar os documentos e a prestar os esclarecimentos e as informações abaixo relacionados, sob pena de autuação:

É certo que autuada apresentou somente parte da documentação solicitada e nos TIAD subsequentes o Auditor deixou expresso que

TENDO EM VISTA A NÃO APRESENTAÇÃO DE DIVERSOS DOCUMENTOS SOLICITADOS EM TIADS EMITIDOS DURANTE A AÇÃO FISCAL (TIADS EMITIDOS EM 17/11/06, 13/12/06, 09/02/07, 14/02/07 e 22/02/07) SOLICITO A APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS ABAIXO RELACIONADOS:

Com base nos contratos apresentados, nas notas fiscais e nas informações contábeis, a fiscalização excluiu as empresas onde entendeu reconhecer a devida prestação de serviço e manteve as demais onde entendeu estar presentes os critérios caracterizadores que caracterizariam os consultores como segurados da previdência social.

Seja pela sonegação de informações e/ou documentos, ou por sua apresentação de forma deficiente, seja pela descon sideração da contabilidade pela fiscalização, a legislação previdenciária, no art. 33 §§ 3º e 6º prevê a possibilidade do procedimento de arbitramento da base de cálculo:

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da

penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.
pela Lei nº 11.941, de 2009).

(Redação dada

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Assim, as contribuições foram apuradas por aferição indireta, uma vez que tiveram como base de cálculo os valores contidos nas notas fiscais de serviços e/ou os respectivos lançamentos contábeis, pois ao registrar segurados empregados como pessoas jurídicas, a impugnante se esquivou da forma real de tributação previdenciária, deixando, por esse motivo, a contabilidade da empresa de registrar o movimento real de remuneração dos segurados empregados. Nesse sentido, há que se considerar que quando a base de cálculo não é obtida na documentação específica que registra as ocorrências relacionadas à remuneração dos segurados empregados (folhas de pagamento, RAIS ou GFIP), e como a ação fiscal se deu na tomadora dos serviços, a apuração do salário de contribuição, com base nas notas fiscais de serviços e na contabilidade é obtida por meios indiretos e, conseqüentemente, o lançamento efetuado por arbitramento.

DO MÉRITO

A autuada é empresa que presta serviço de consultoria em informática e também de desenvolvimento de programas de informática; para o desenvolvimento de suas atividades fim contratou, no período do lançamento, pessoas jurídicas que foram, para fins previdenciários, desqualificadas como tais, sendo seus sócios considerados empregados da recorrente, com base no que determina o § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048, de 1999 – Regulamento da Previdência Social:

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. 99, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Inicialmente ressalto que a recorrente apresentou ao final do presente processo memoriais requerendo que seja considerada a recente declaração de constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que assim disciplina:

“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”.

Trata-se de dispositivo que já vigia na época em que efetuado o lançamento, e que permite que serviços intelectuais prestados com pessoalidade por pessoas jurídicas contratadas por outra pessoa jurídica possam ter o tratamento tributário conferido a Pessoas Jurídicas. Entretanto, a aplicação do referido dispositivo encontra limite quando há constatação, pelo Auditor-Fiscal, que na relação estabelecida resta configurada a existência de verdadeiro vínculo empregatício, diante da presença dos requisitos previstos na lei (pessoalidade, não eventualidade/habitualidade, onerosidade e subordinação), de forma que poderá haver requalificação do negócio jurídico para fins tributários com amparo no art. 9º da Consolidação

das Leis do Trabalho (CLT) e nos termos de art. 116, parágrafo único, c/c 149, inciso VII, ambos do Código Tributário Nacional:

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

Art. 116...

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

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

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

Assim, quando o Auditor-Fiscal verifica e comprova que na situação concreta tem-se uma pessoa física prestando serviço com pessoalidade, onerosidade, não eventualidade/habitualidade e subordinação ao mesmo tempo, comprova-se esta que pode ser indiciária (aliás o é na maioria dos casos), ou seja, não trata a situação concreta de uma prestação de serviços por uma Pessoa Jurídica e sim por Pessoas Físicas ‘vestidas’ de Pessoas Jurídicas numa típica relação de emprego, ele pode deixar de aplicar o art. 129 em comento e se socorrer dos demais atos normativos citados para desconsiderar o vínculo pactuado, efetuando o enquadramento dos segurados como empregados e cobrar os tributos devidos.

Do contrário, deve ser aplicado o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, mormente após a declaração de sua constitucionalidade pelo STF.

Feitas essas considerações, passo à análise do caso concreto, no qual foram descaracterizados os negócios de 121 empresas que teriam prestado serviços (fls. 2533) à recorrente, e lançadas contribuições por considerar a fiscalização que se tratava de contratação de empregados.

1 – Das caracterização dos prestadores como segurados obrigatórios da previdência social

O conceito de empregado está no art. 3º da CLT que assim dispõe:

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

Por sua vez, o art. 12, inc. I, alínea “a” da Lei nº 8.212, de 1991, na mesma linha, porém delineando de forma autônoma o arcabouço tributário atinente às contribuições previdenciárias, dispõe:

Art.12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

Passo então a analisar se os elementos previstos nas citadas leis estão presentes no caso concreto.

1.1 - Da Pessoalidade

1.1.1 – considerações gerais

Inicialmente registro que remanesce na lide os fatos geradores a partir de julho/2003, inclusive, sendo que o lançamento se refere às seguintes rubricas:

- DPJ (Desconsideração Pessoa Jurídica), nas competências de 05/2000 a 06/2005, nos casos em que foram identificadas as pessoas jurídicas desclassificadas, de forma que os valores das notas fiscais foram considerados salários; e

- CDD (Consultores Diversos Diário Balancete), nas competências 06/2003 a 06/2005, nos casos em que os lançamentos nos livros contábeis estavam como PGTO NF DIVERSAS, CONSULTORES DIVERSOS ou ainda, a partir do mês 07/2005, com base no balancete (serviços de terceiros consultores), cujos valores lançados no diário/balancetes foram considerados salários pagos.

Conforme anotou o julgador de piso, a recorrente, apesar de ser empresa de consultoria em informática e de desenvolvimento de programas de informática, não possuía, em parte do período fiscalizado, nenhum empregado, mas contratava outras empresas para prestação dos serviços:

26.11. É importante ressaltar, por fim, que durante os anos de 2000 a 07/2003, a ABS não possuía nenhum segurado empregado, de acordo com as pesquisas efetuadas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (fls. 2.781/2.785). Portanto, conclui-se que, para cumprir o seu objeto social, decidiu contratar pessoas jurídicas com objeto social muito semelhante ou idêntico ao seu, a fim de fazer uso dos serviços dos sócios das mesmas para atender aos contratos celebrados com os seus tomadores de serviços.

Os contratos eram de dois tipos, sendo que no tipo I (de prestação de serviços), havia cláusula que previa expressamente que os serviços seriam prestados exclusivamente pelos sócios, como por exemplo (fl. 1933):

2.4.3. A CONTRATADA declara, no ato de assinatura do presente contrato, que os serviços ora pactuados, serão prestados exclusivamente por seus sócios, sem a colaboração de terceiros ou contratados a qualquer título.

Por sua vez, nos contratos do tipo II (contrato de parceria), informou o auditor-fiscal que na verdade também eram típicos contratos de prestação de serviços, já que as parcerias firmadas prestavam serviços exclusivamente para a ABS, e *“No banco de dados da Previdência Social não consta que estas empresas possuam empregados registrados, tampouco efetuado recolhimento de contribuições sociais sobre salários, sendo, portanto o serviço prestado diretamente pelo(s) sócio(s), caracterizando assim, a pessoalidade.”*

Nota-se então, com base nos contratos apresentados, que a autuada exigia que o trabalho fosse realizado pelos os sócios das contratadas, “sem a colaboração de terceiros ou contratados a qualquer título”, e não por uma pessoa jurídica.

Ademais, conforme demonstrado fl. 214, os ‘prestadores de serviços’ eram, inclusive, acobertados por planos de saúde e a recorrente (estipulante – cláusula 6) arcava com 100% do custo do seguro de saúde para os mesmos. Além disso, constatou a fiscalização que a recorrente fazia empréstimos (fls. 217/218), reembolsava viagens, transportes, estadas, além de pagar cursos e treinamentos, celulares e correio eletrônico (vide contratos às fls. 222; 1904; 1916; 1918; 2047; 2052, dentre outros).

Mesmo alegando que todas as despesas eram incorridas na prestação de serviços e por isso deveriam ser reembolsadas, o pagamento de planos de saúde não são despesas incorridas na prestação de serviços. Ademais, o normal é que quando se contrata um serviço com um terceiro, este já incorpore no preço do contrato despesas como viagens, estadas, transporte, e etc.

Todas essas constatações são indícios da presença da personalidade e subordinação que leva ao enquadramento dos contratados como segurados obrigatórios da previdência social na qualidade de empregados.

1.1.2 - Do levantamento DPJ

Entretanto, a recorrente argumenta que (fls. 2922):

para embasar a autuação, a 13ª Turma da DRJ determinou no despacho proferido às fls. 2367/2372 que o Sr. Auditor Fiscal elaborasse planilha contendo os nomes das pessoas físicas (consultores), suas respectivas remunerações e as contribuições por elas devidas, juntamente com a respectiva empresa lançada na NFLD e, em caso de impossibilidade, justificar e fundamentar.

Ocorre que, no último relatório fiscal apresentado pelo Auditor Fiscal às fls. 2533/2577, este conclui e admite não ser possível identificar quais as pessoas físicas prestaram serviços à Recorrente. Vale transcrever os esclarecimentos do Fiscal nesse sentido, fls. 2576:

"Não é possível planilhar as pessoas físicas (consultores) bem como os valores recebidos individualmente por cada uma de/as pelos seguintes motivos:

Como dito anteriormente, durante a ação fiscal, não foi possível identificar, efetivamente, com base nos documentos e livros contábeis apresentados quais foram as pessoas físicas que prestaram os serviços e nem o valor recebido por um ou mais sócios.

Os lançamentos foram efetuados com base nos livros Diário onde constavam apenas os nomes das PJs e os valores das notas fiscais por estas emitidas."

Ora, o requisito personalidade significa que o empregado seja uma determinada pessoa física, que trabalha com onerosidade, mediante subordinação e de maneira habitual, de forma que, caso **não** sejam identificadas quais são as pessoas físicas que prestaram o serviço, não se tem caracterizado o critério material do lançamento, pois a contribuição social incide sobre a remuneração da pessoa física, ou seja, o objeto do lançamento deve ser as pessoas físicas prestadoras de serviço.

As pessoas físicas não foram identificadas, não estão nos autos. Não há nenhuma remissão no sentido de que 'fulano de tal' prestou serviços para a recorrente.

Vê-se ainda que o julgador, ao diligenciar a autoridade lançadora, determinou que elaborasse planilha contendo os nomes das pessoas físicas (consultores), suas respectivas remunerações e as contribuições por elas devidas e em caso de impossibilidade justificasse e fundamentasse. Dizer simplesmente que não foi possível identificar, efetivamente, com base nos documentos e livros contábeis apresentados quais foram as pessoas físicas que prestaram os serviços e nem o valor recebido por um ou mais sócios não justifica nem fundamenta a impossibilidade apontada. Pelo contrário, confirma que não se identificou os trabalhadores, pessoas físicas, que prestaram o serviço, de forma que não há, no lançamento DPJ, a presença do requisito personalidade, não podendo, por esse motivo, prosperar o lançamento dessa rubrica.

Nesse aspecto, o julgador de piso entendeu que

Ora, não existe qualquer impedimento para que a personalidade nos casos de desconsideração de pessoas jurídicas seja caracterizada em razão dos sócios da empresa desconsiderada, considerando que com cada um deles houve a formação do vínculo laboral. Ainda, se assim não fosse, seria muito fácil burlar-se a legislação previdenciária, determinando contratualmente que qualquer dos sócios da pessoa jurídica pudesse executar o serviço, visando, assim, que não restasse caracterizado o requisito da personalidade.

...

26.3.3. Além disso, só não foi possível identificar os sócios das empresas nos casos em que os lançamentos contábeis foram realizados de forma agrupada e não separados para cada uma das “pessoas jurídicas” que prestaram os serviços.

Vê-se que o julgador de piso concorda que só não era possível identificar as pessoas físicas nos casos em que os lançamentos foram realizados de forma agrupada (levantamento DPP). Entretanto não se pode negar que no levantamento DPJ tais sócios, pessoas físicas, poderiam ter sido identificados e não o foram. Não constou a relação que ‘fulano’ era sócio da empresa ‘tal’ e prestou serviços pessoalmente à recorrente.

A recorrente afirma que

257. Ademais, ao contrário da alegação do Sr. Auditor Fiscal, não são todos os contratos que determinam que os serviços sejam realizados exclusivamente pelos sócios, inexistindo também nesses casos a identificação do prestador do serviço, ou seja, da pessoa física.

Essa afirmação é verdadeira em relação aos contratos do tipo II.

1.2 – Do levantamento CDD

Conforme consta do relatório fiscal

A partir de 2003 a fiscalizada lançou nos livros diário as despesas com os consultores de maneira agrupada. Os lançamentos foram feitos sem especificar quais eram os consultores favorecidos e nem quais foram as notas fiscais emitidas pelos consultores.

A fiscalizada foi intimada através do TIAD emitido em 13/12/06 (fls. 179) a detalhar estes lançamentos (notas fiscais diversas - consultores) apresentando planilha contendo a relação dos prestadores acompanhada dos respectivos contratos e notas fiscais de serviço. Na data aprazada a fiscalizada não os apresentou argumentando que o volume de documentos era enorme e que necessitaria de mais tempo para disponibiliza-los. Foi concedido um prazo até 10/03/07 (cerca de 3 meses) e novamente os documentos não foram disponibilizados motivo pelo qual foi emitido novo TIAD em 15/03/07 (fls. 186). Na data aprazada (19/03/07) a fiscalizada não atendeu a solicitação sendo por este motivo autuada e os valores lançados a título de notas fiscais diversas - consultores considerados integralmente como salários.

Para o período entre 07/2005 e 06/2006 a fiscalizada não apresentou os livros diário sendo por este motivo intimada através do TIAD emitido em 13/12/06, 09/02/07 e 15/03/07 (fls. 178 , 182 e 186) a apresentar a documentação referente aos lançamentos efetuados nos balancetes a título de despesas com consultores (conta 3.8.1.05.0025-0 - serviços de terceiros consultores). Na data aprazada (19/03/07) a fiscalizada não atendeu à solicitação, sendo por este motivo autuada e os valores lançados a título de despesas de terceiros - consultores considerados integralmente como salários.

Diversamente do levantamento DPJ, no qual foram identificadas as empresas prestadoras de serviço, e portanto seria possível a identificação das pessoas físicas que teriam prestado o serviço com pessoalidade, no levantamento CDD percebe-se pelo relato fiscal que a partir de julho de 2003 os lançamentos contábeis passaram a conter informações agrupadas e a planilha contendo a relação de prestadores, solicitada pela fiscalização, não foi apresentada, de forma que não seria possível planilhar quais foram as pessoas jurídicas contratadas que estariam contidas nesses lançamentos contábeis, e conseqüentemente, quais as pessoas físicas que prestaram o serviço com pessoalidade.

Ainda conforme informou o julgador de piso:

...

26.3.4. Ressalte-se, ainda, que a Impugnante foi intimada a detalhar os lançamentos, mas se omitiu de tal obrigação. Portanto, não pode agora a defendente querer alegar cerceamento de seu direito de defesa ou que a fiscalização não teria discriminado os segurados, haja vista que a sua omissão é que levou à impossibilidade da fiscalização discriminar os lançamentos.

Assim, considerando que nos casos em que os lançamentos contábeis foram realizados de forma agrupada e não separados para cada uma das “pessoas jurídicas” que prestaram os serviços, e diante da sonegação de informações/documentos ou de sua apresentação de forma deficiente, entendo correto o lançamento efetuado no levantamento CDD, por aferição indireta, com base nos lançamentos contábeis, notadamente aqueles efetuados nas contas ‘notas fiscais diversas – consultores’ e ‘serviços de terceiros – consultores’ (balancete), pois nesses casos não seria possível identificar, por ausência de informações solicitadas, as pessoas físicas que prestaram o serviço, de forma que devem ser considerados os demais indícios apurados pelo auditor com base nos contratos e demais documentos constantes dos autos.

1.2 – Da não eventualidade

Constatou o Auditor-Fiscal que

Os serviços contratados, basicamente de consultoria em informática, constituem função necessária ao desenvolvimento das atividades normais da empresa notificada, caracterizando-os, desta forma, como de natureza não eventual. As tarefas realizadas pelos consultores fazem parte da política administrativa-produtiva econômica da fiscalizada.

...

Verificou-se que boa parte das empresas foram abertas aproximadamente na mesma época que iniciaram a prestação de serviço à empresa notificada e emitiram notas fiscais em seqüência numérica, em ordem cronológica e com valores mensais próximos.

Tais fatos demonstram claramente que estas empresas prestam ou prestaram serviços de maneira habitual e exclusiva (na maioria dos casos) à notificada. Observe-se que mesmo as empresas que iniciaram atividades anteriormente ao início da prestação de serviços à fiscalizada emitiram notas sequenciais com valores mensais próximos.

...

2.3.1 ANÁLISE DO CONTRATO DO TIPO I

Não eventualidade : cláusula 1. - “ o presente contrato estabelece entre as partes ... tem por objeto a prestação especializada de serviços de informática, tais como: análise de sistemas, programação de computadores, suporte técnico em assuntos de informática.....”.

Nesta observa-se que as empresas foram contratadas para realizar tarefas típicas da contratante (atividade fim) caracterizando a não eventualidade.

...

Habitualidade e exclusividade: Embora o contrato não preveja a habitualidade exclusividade verificamos que na prática elas existem visto que as notas fiscais são emitidas mensalmente e com numeração sequencial.

2.3.2 ANÁLISE DO CONTRATO DO TIPO II

Não eventualidade : O item II do contrato trata do objeto do contrato de parceira, “... a presente parceria é firmada com a finalidade de oferecer serviços de prestação de serviços na área de informática a terceiros” . Já no anexo I temos que o escopo dos serviços é a consultoria técnica em informática na própria ABS ou em local a ser definido em contrato com clientes.

Nestas cláusulas observa-se que as empresas foram contratadas para realizar tarefas típicas da contratante (atividade fim) caracterizando a não eventualidade, habitualidade

e exclusividade. Embora o contrato não preveja a habitualidade e exclusividade verificamos que na prática elas existem visto que as notas fiscais são emitidas mensalmente e com numeração sequencial.

Conforme Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art 9º (...)

§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa".

Depreende-se que a não eventualidade está relacionada com o desenvolvimento das atividades normais, ou finalísticas, da empresa. Ora, o tipo de serviço prestado pelas empresas contratadas e requalificadas estavam relacionados à atividade fim da recorrente, de forma que não restam dúvidas que as atividades desenvolvidas pelas contratadas eram de natureza não eventual.

Ademais, ressalta a fiscalização que os contratos eram por tempo indeterminado, ou seja, não havia interrupção dos serviços, mas eram permanentes, o que caracterizaria a habitualidade.

Entretanto, em relação ao levantamento DPJ, no qual foram identificadas as empresas, noto que nesse quesito (habitualidade), o Auditor por vezes se contradiz em suas alegações, pois na análise dos dois tipos de contratos afirma que

Verificou-se que boa parte das empresas foram abertas aproximadamente na mesma época que iniciaram a prestação de serviço à empresa notificada e emitiram notas fiscais em sequência numérica, em ordem cronológica e com valores mensais próximos. Tais fatos demonstram claramente que estas empresas prestam ou prestaram serviços de maneira habitual e exclusiva (na maioria dos casos) a notificada. Observe-se que mesmo as empresas que iniciaram atividades anteriormente ao início da prestação de serviços à fiscalizada emitiram notas sequências com valores mensais próximos.

...

Contrato tipo I

Habitualidade e exclusividade: Embora o contrato não preveja a habitualidade e exclusividade verificamos que na prática elas existem visto que as notas fiscais são emitidas mensalmente e com numeração sequencial.

...

Contrato tipo II

Habitualidade e exclusividade: Embora o contrato não preveja a habitualidade e exclusividade verificamos que na prática elas existem visto que as notas fiscais são emitidas mensalmente e com numeração sequencial.

Entretanto, a exclusividade não existe em todos os casos, pois a recorrente demonstra nos autos que várias empresas emitiram notas fiscais para outras empresas. Para isso, trouxe aos autos uma relação de empresas que teriam sido objeto também de autuação feita, em novembro de 2006, pelo mesmo auditor, na empresa Pimentel Consultores Associados, ou seja, foi reconhecido vínculo empregatício com ambas. Além disso, conforme relata a recorrente, a empresa ML Thomaz, por exemplo, emitiu no ano de 2005, as seguintes notas, que demonstra não haver exclusividade com a recorrente:

NF 046 em 27/07/05 contra o cliente ABS

NF 047 em 23/08/05 contra o cliente Honda Serviços

NF 048 em 25/08/05 contra o cliente Pimentel

NF 049 em 12/09/05 contra o cliente Pimentel

NF 050 em 18/10/05 contra o cliente Consorcio Nacional Honda

Mesmo não sendo a exclusividade um critério definido pela lei para enquadramento dos prestadores como segurados obrigatórios da previdência social na condição de empregados, tal critério foi apontado pelo auditor quando da análise dos contratos, embora em parte do relatório anterior à tal análise se refira a 'na maioria dos casos'. Ademais, às fls. 2667 a 2708 a recorrente anexa cópias de telas extraídas da internet a fim de demonstrar que muitas das empresas oferecem ali seus serviços a quem quer que se interesse, o que entendo constituir-se em indício de que tais empresas não detém relação exclusiva com a recorrente.

Quanto à habitualidade, a empresa AVMT, por exemplo, foi constituída em 1991, ou seja, 8 anos antes da recorrente, que foi constituída em 1999, e a primeira nota fiscal emitida para recorrente foi a de nº 476. Ademais, emitiu notas em períodos sequenciais de 06/2001 a 11/2001 (6 meses) e somente voltou a emitir nota nos meses 06, 07, 08 e 11 de 2004 (4 meses) e 02 a 06 de 2005, (fls. 52 e seguintes), o que a meu ver não caracteriza que haja um vínculo de emprego entre o sócio de tal empresa e a recorrente, pois ficaria o empregado apenas 6 meses na empresa, sairia por 3 anos, voltaria por 4 meses, sairia por 2 meses, e voltaria. Ora, não vejo como caracterizar a habitualidade nesse comportamento capaz de caracterizar uma relação empregatícia entre o sócio da empresa e a recorrente, mas sim um indício de que de fato haveria nesse caso uma prestação de serviços. E mesmo que uma relação empregatícia possa ser estabelecida em apenas 1 (um) mês, esse não foi o critério adotado pelo auditor.

A empresa Mindquake, constituída em 1997, emitiu nota para a recorrente em 01/2001 e 12/2001, depois nos meses 06 e 07 e 11/2002 e depois no mês 05/2003. Não vejo presente nesse comportamento o requisito habitualidade.

Outro fato que corrobora com as constatações acima é que na primeira planilha apresentada no relatório fiscal constou 124 consultores. Já na segunda planilha elaborada em atenção à primeira diligência foram excluídos 17 consultores e incluídos outros 6; por fim, na terceira planilha elaborada em atenção à segunda diligência foram incluídos novos 15 consultores, ou seja, ao que parece havia dúvida por parte do auditor quanto a haver a efetiva caracterização de segurados empregados em relação a parte das contratadas. O próprio critério adotado pelo auditor (5 notas em meses consecutivos ou 10 em meses alternados), embora não seja ilegal, é bastante subjetivo e não reflete a verdadeira convicção da presença do requisito habitualidade para consideração de relação de emprego.

As constatações acima corroboram para cancelar o lançamento em relação ao levantamento DPJ. Ressalto que a análise acima não se aplica ao levantamento CDD, pois neste não foram identificadas as empresas desqualificadas por falta de apresentação de documentos por parte da recorrente, de forma que não é possível qualquer análise, devendo ser mantido o lançamento por aferição indireta.

1.3 – Da onerosidade

Tanto no emprego quanto na mera relação comercial de prestação de serviços por pessoa jurídica, o pagamento pelos serviços prestados está presente, de forma que onerosidade não ajuda a distinguir as relações havidas. Não há dúvidas que no caso concreto a onerosidade dos serviços prestados estava presente.

1.4 – da subordinação

Relata o Auditor-Fiscal:

A fiscalizada é responsável pela divisão técnica e pelo desenvolvimento dos produtos perante terceiros bem como da análise e aprovação das bases de preços e recebimento

dos serviços (contratos tipo I). Fica claro que o trabalho realizado pelos consultores seja na própria fiscalizada ou em projetos por esta realizados 'em 'outras empresas é subordinado. Nos contratos do tipo II a subordinação também está presente, embora tenha uma redação um pouco diferente: a fiscalizada obriga-se a fornecer à contratada todas as informações técnicas e outras necessárias para o bom desenvolvimento de seus serviços.

A fiscalizada foi intimada a apresentar contratos de prestação de serviços celebrados pela pelas parcerias (ABS + parceiros) com terceiros através do TLAD emitido em 14/02/07 (em anexo fls. 183). Foram apresentados alguns contratos cuja análise nos permitiu verificar que ~~os não~~ os "parceiros" não fazem parte da contratação com terceiros.

A fiscalizada confirmou, verbalmente, que não existe prestação de serviços diretamente pelas parcerias. A ABS faz a contratação com terceiros e o serviço é executado em conjunto com os parceiros e consultores. Portanto, os contratos de parceria (tipo II) são na realidade do mesmo tipo dos contratos de prestação de serviços (tipo I) sendo a ABS responsável pela contratação e pela direção técnica estando implícita a subordinação.

2.3.1 ANÁLISE DO CONTRATO DO TIPO I

Subordinação : cláusula 2. do anexo I - “o objeto do presente anexo é a prestação de serviços, pela contratada à contratante, dos serviços de um consultor funcional- SAP; atividade esta acessória para a execução de projetos pela contratante em seus clientes.;

- cláusula 6 item (a) do contrato - “fornecer à contratada todas as informações técnicas e outras necessárias para o bom desenvolvimento de seus serviços”.

Esta cláusula demonstra claramente que os consultores estão subordinados à ABS, a quem cabe a direção técnica, jurídica e financeira dos serviços prestados.

2.3.2 ANÁLISE DO CONTRATO DO TIPO II

Subordinação: a cláusula IV diz “a ABS fica responsável pela divisão técnica e pelo desenvolvimento dos serviços e produtos perante terceiros, e o parceiro perante a ABS.

Esta cláusula demonstra claramente que os consultores estão subordinados à ABS, a quem cabe a direção técnica , jurídica e financeira dos serviços prestados.

A defesa alega que a subordinação não pode estar implícita, mas deve ser comprovada por meio de todos os elementos essenciais obrigatórios para configurar vínculo empregatício; que todas as empresas prestadoras de serviço, por meio de seus empregados/sócios ativavam-se de modo isolado, sem prestar contas à Notificada quanto às suas jornadas laborais e serviços executados diários. Que a jornada de trabalho dos consultores era livre e devidamente estipulada por eles ou pela suas reais empregadoras (empresas de prestação de serviços contratadas), não tendo qualquer obrigatoriedade em comparecer diariamente na Notificada, tampouco justificar o trabalho realizado.

De fato a subordinação deve ser comprovada pelos fatos apurados na prestação do serviço. No caso, considerando a natureza do serviço prestado pela recorrente (consultoria em informática e desenvolvimento de programas de informática), os trabalhos desenvolvidos pelas contratadas (pessoas jurídicas requalificados para fins previdenciários) eram verdadeiras atividades ligadas às rotinas operacionais da recorrente, de necessidade permanente, eis que relacionados à sua atividade fim, de forma que os contratados estavam inseridos na dinâmica empresarial da recorrente, no seu modelo organizacional, pois os objetivos sociais das empresas interpostas e da recorrente eram semelhantes, o que se comprova pelo fato de a recorrente nem mesmo possuir empregados em parte do período fiscalizado. Conforme apurou o Auditor-Fiscal:

Os serviços contratados, basicamente de consultoria em informática , constituem função necessária ao desenvolvimento das atividades normais da empresa notificada, caracterizando-os, desta forma, como de natureza não eventual. As tarefas realizadas

pelos consultores fazem parte da política administrativa-produtiva econômica da fiscalizada

Tem-se assim caracterizada a chamada subordinação estrutural, conforme desenvolvida por Mauricio Godinho Delgado, que é caracterizada "pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica organizacional e funcionamento"¹. Segundo o autor, para caracterização da subordinação estrutural basta a integração do trabalhador na atividade da empresa, independentemente da existência ou intensidade de ordens, o que está evidenciado no caso concreto:

A subordinação objetiva, ao invés de se manifestar pela intensidade de comandos empresariais sobre o trabalhador (conceito clássico), despontaria da simples integração da atividade laborativa obreira nos fins da empresa. Com isso reduzia-se a relevância da intensidade de ordens, substituindo o critério pela ideia de integração aos objetivos empresariais.

Assim, o fato de os consultores/parceiros terem flexibilidade de horário ou não ter de prestar contas de suas jornadas laborais não afasta a presença da subordinação, até mesmo porque pouco importa a prestação diária de contas das contratadas à contratante, considerando que os serviços eram por vezes prestados nas dependências dos clientes. Além disso, nos contratos de parceria, mesmo a subordinação típica presente no modelo fordista-taylorista de produção tradicional é patente, senão vejamos:

Cláusula Sexta - Visto que os parceiros pretendem prestar serviços diversos em mercados variados, tendo em vista ainda a necessidade de identificação junto ao mercado consumidor e das customizações, a ABS fica responsável pela divisão técnica e pelo desenvolvimento dos serviços e produtos perante os terceiros, e o parceiro perante a ABS, nos termos fixados no ANEXO I

Da mesma forma, no contrato tipo I, em que “A fiscalizada é responsável pela divisão técnica e pelo desenvolvimento dos produtos perante terceiros bem como da análise e aprovação das bases de preços e recebimento dos serviços”. Nota-se que o contratado age sob a direção da recorrente para suprir a ausência/insuficiência de empregados de seu quadro para cumprimento integral do serviço.

Assim, entendo que a subordinação estava presente.

2 - Dos alegados erros no lançamento

A defesa alega que

168. Ademais, nas novas planilhas de consultores substitutiva II e consultores excluídos, apresentadas às fls. 2533 e 2534, verifica-se que a empresa SAFA Informática consta nas duas planilhas.

De fato o nome da empresa SAFA consta das duas planilhas (FLS. 2533/2534). Entretanto conforme disposto no capítulo anterior, o lançamento relativo ao levantamento DPJ deverá ser cancelado.

3 – Da competência do Auditor-Fiscal

¹ (Delgado, Mauricio Godinho. Direitos Fundamentais na relação de trabalho, da Revista São Paulo, de 06/06/2007, pg. 667)

Quanto à alegação o agente fiscal não teria competência para desqualificar situações jurídicas e declarar vínculos empregatícios, valho-me dos fundamentos apresentados pelo julgador de piso, os quais adoto:

10.1. No âmbito previdenciário, a competência da auditoria fiscal para caracterizar a existência do segurado empregado está configurada nos dispositivos que remetem à competência de arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização, previstos na Lei nº. 8.212/1991:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. II, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal - SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. II, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9. 7.2001)

10.2. No mesmo sentido, encontram-se as disposições do Decreto nº. 3.048/1999:

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 29.11.99)

10.3. Ademais, o art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 8.212/91, estabelece de forma taxativa quem são os segurados empregados:

Art. 12. São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I- como empregado:

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

10.4. Assim, tendo o agente fiscalizador constatado que os fatos são suficientes à incidência da tributação, deve lançar de ofício as contribuições devidas. Isso porque, a relação jurídica formalizada neste processo, sendo de ordem tributária, surge com a ocorrência do fato gerador, ou seja, o acontecimento considerado necessário e suficiente para a incidência do tributo, que tem por consequência o surgimento da obrigação tributária de recolhimento das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social.

10.5. Nesse contexto, verificada a subsunção dos fatos às normas legais, é dever do Auditor-Fiscal efetuar o lançamento das correspondentes contribuições, em face da competência que lhe é atribuída pelo art. 8º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593/2002 (norma aplicável à época do lançamento), bem como do disposto no artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e do parágrafo 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

10.6. Portanto, o ato praticado pela Fiscalização é perfeitamente legítimo e com amplo amparo legal, com o único objetivo de adequar a situação encontrada à realidade dos fatos (princípio da verdade material), visto que o auditor notificante encontra-se amparado por legislação própria e específica a ser obedecida, em nada se confundindo com a competência da Justiça do Trabalho, que é diversa. ...

...

10.8. Dessa forma, não há qualquer irregularidade, muito menos incompetência para a autoridade fiscalizadora enquadrar os ditos “consultores” como segurados empregados da Impugnante.

Por fim, quanto à necessidade comprovação pelo Fisco de que o contrato foi objeto de fraude ou simulação, entendo que essa demonstração é prescindível, dada a natureza salarial das parcelas pagas, o que já é suficiente para atrair a incidência da contribuição previdenciária.

Ressalto que conforme decidido no Acórdão 2403-00.806 foi negado provimento ao recurso de ofício e reconhecida a decadência das competências até 06/2003.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o levantamento 'DPJ'.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva