



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>15504.725169/2014-86</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2101-003.922 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 3 de agosto de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | LPJ CONSULTORIA LTDA                                 |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

INSTAURAÇÃO DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. IMPUGNAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 162.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INSTAURAÇÃO DA FASE LITIGIOSA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DEFINITIVIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal instaura-se com a apresentação tempestiva da impugnação.

A inobservância das regras e prazos para a apresentação de impugnação e para a interposição de recurso voluntário acarretam o seu não conhecimento e o caráter de definitividade da decisão proferida pelo julgador de primeira instância.

PRECLUSÃO PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO E INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. AUTUAÇÃO E SOLIDARIEDADE QUE SE MANTÊM.

Se a parte autuada não apresenta impugnação ao lançamento fiscal resta configurada a preclusão processual, devendo ser mantida a responsabilidade tributária a ela atribuída mesmo que apresente posteriormente recurso voluntário. Deve prevalecer, para ambas as partes da relação processual, o direito ao contraditório e o acesso ao duplo grau de jurisdição, que seriam violados caso o recurso voluntário fosse admitido.

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal e é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa, não se admitindo a apresentação em sede recursal de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

AÇÃO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. DEFESA. CERCEAMENTO. INEXISTÊNCIA.

O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. SÚMULA CARF 162.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. SÚMULA CARF Nº 101.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Caracteriza relação de emprego dissimulada, sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, a contratação sistemática e padronizada de profissionais por meio de pessoas jurídicas sem estrutura própria, quando comprovados, em conjunto, os elementos do art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212/91, ainda que a terceirização, em tese, seja lícita mesmo quanto à atividade-fim (Tema 725/STF).

ÔNUS DA PROVA DA PESSOALIDADE. CRITÉRIO METODOLÓGICO PRÓPRIO DA FISCALIZAÇÃO.

Tendo a própria autoridade lançadora adotado, como critério de individualização do salário-de-contribuição, a identificação nominal do

prestador em anexo contratual (ou, em sua ausência, a habitualidade do faturamento), a coerência do lançamento impõe a aplicação do mesmo critério em favor do contribuinte: ausente qualquer elemento individualizador (documental ou de habitualidade mínima) quanto a prestador específico, ou emitida a nota fiscal conjuntamente em nome de mais de uma pessoa física sem rateio identificável, não se sustenta a exigência quanto a esse prestador, por insuficiência da prova de pessoalidade.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. 13º SALÁRIO. DIFERENÇAS SALARIAIS. INCIDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO.

O décimo terceiro salário e as diferenças salariais integram expressamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 28, da Lei nº 8.212/1991. A alegação genérica de natureza indenizatória não afasta a incidência tributária, sobretudo quando inexistente comprovação de enquadramento da verba nas hipóteses de exclusão previstas no § 9º do mesmo dispositivo legal.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

O terço constitucional de férias compõe a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social, somente a partir da publicação da ata do julgamento do RE 1.072.485, a saber, 15/09/2020.

CONTRIBUIÇÃO SAT/RAT/GILRAT ATIVIDADE PREPONDERANTE AUTODECLARADA EM GFIP. ALÍQUOTAS DECORRENTE DA LEGISLAÇÃO E DECLARAÇÃO DO CNAE PREPONDERANTE.

A alíquota SAT/RAT/GILRAT decorre da legislação tributária guardando correlação com a atividade econômica preponderante informada e autodeclarada em GFIP, a partir do CNAE informado como preponderante. É devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica preponderante exercida e autodeclarada pela pessoa jurídica.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DEFINIDA POR LEI ESPECIAL. SÚMULA CARF nº 210.

As empresas que integram grupo econômico, de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na

legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX do art. 30, da Lei nº 8.212/1991, c/c art. 124, inc. II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN, na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária. (Súmula CARF nº 210).

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MANUTENÇÃO.**

O descumprimento de obrigações acessórias tipificadas na legislação previdenciária enseja a aplicação de penalidade independentemente de dolo ou prejuízo à fiscalização. Comprovadas as infrações relativas à ausência de correta escrituração da folha de pagamento e à falta de arrecadação das contribuições dos segurados, impõe-se a manutenção das multas aplicadas, sendo irrelevante a alegação de boa-fé ou de inexistência de dano ao Fisco.

**MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.**

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em: a) conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer do argumento relacionado a necessidade de apuração das contribuições sociais de acordo com os profissionais que executaram as atividades, por se tratar de inovação recursal; b) na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) excluir do lançamento relativo à contratação de pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas os valores correspondentes aos prestadores identificados nos itens 42 – Douglas Luiz Assis Diniz, 53 – Gustavo Oliveira Cruz, 54 – Fernanda Lamas Vieira Pinto e Maria das Mercês Lamas Vieira Pinto, 55 – Paulo Sérgio Lima Moreira e 56 – Marta Aparecida Moreira Ribeiro e José Pinto, conforme tabela colacionada no item 3.1, mantendo-se a exigência quanto aos demais prestadores relacionados no relatório fiscal; (ii) determinar a exclusão da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao terço constitucional de férias e (iii) reduzir a multa qualificada a 100%, aplicando-se a retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Júnior** – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Debora Fofano dos Santos, Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Júnior.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por LPJ Consultoria Ltda (e-fls. 4297/4463), em face do Acórdão nº. 04-40.660 (e-fls. 4205/4270), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Na origem, foi lavrado Autos de Infração Debcad 51.057.248-0 com lançamento de créditos correspondentes às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e não declaradas em GFIP.

Conforme Relatório Fiscal (e-fls. 137/217), a fiscalização apurou que a contribuinte, no tocante à contratação de serviços, utilizou-se da sistemática de pessoas jurídicas interpostas para viabilizar a contratação de profissionais de tecnologia da informação, caracterizando o fenômeno da “pejotização”. Verificou-se que a empresa mantinha reduzido quadro próprio de empregados, incompatível com o volume e complexidade dos serviços prestados, recorrendo à contratação de consultores por meio de pessoas jurídicas cujos sócios eram, na prática, os próprios prestadores dos serviços. Tais empresas, em sua maioria, não possuíam estrutura operacional, empregados ou sede adequada, funcionando muitas vezes em endereços residenciais ou escritórios de contabilidade, além de apresentarem indícios de inexistência fática.

A análise contratual revelou padronização dos instrumentos, ausência de detalhamento técnico dos serviços e previsão de remuneração vinculada a horas trabalhadas (tipicamente 168 horas mensais), o que evidencia a contratação de força de trabalho e não de resultado.

Ademais, segundo a fiscalização, os contratos indicavam expressamente a pessoa física responsável pela execução, reforçando a pessoalidade. Também foram identificadas

situações em que ex-empregados passaram a prestar serviços como pessoas jurídicas, bem como casos de concomitância de vínculo laboral com pagamentos via nota fiscal, evidenciando dissimulação da relação de emprego.

Com base nesses elementos, a fiscalização concluiu pela presença dos requisitos caracterizadores do vínculo: pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade, enquadrando os prestadores como segurados empregados. Assim, procedeu à apuração das contribuições previdenciárias mediante aferição indireta, considerando como salário de contribuição os valores pagos via notas fiscais, não declarados em GFIP nem incluídos em folha de pagamento.

Ainda no âmbito das remunerações, constatou-se o pagamento de verbas de natureza salarial, tais como 1/3 de férias, 13º salário e diferenças salariais, sem a devida incidência de contribuição previdenciária e sem declaração em GFIP. Tais parcelas, por integrarem o salário de contribuição nos termos da legislação previdenciária, ensejaram a constituição do crédito tributário correspondente.

No que se refere à penalidade, a fiscalização entendeu configurada a prática de fraude, mediante simulação de contratação de pessoas jurídicas para ocultar vínculos laborais, com o objetivo de reduzir a carga tributária. Em razão disso, aplicou a qualificação da multa de ofício, majorando-a para 150%, nos termos da legislação aplicável, diante da comprovação de sonegação mediante fraude.

Por fim, diante dos indícios de prática de ilícitos penais relacionados à suposta fraude contra a Seguridade Social, foi formalizada representação fiscal para fins penais, acompanhada dos elementos probatórios colhidos no curso do procedimento fiscal.

A contribuinte foi regularmente cientificada e apresentou impugnação tempestiva.

Os argumentos da impugnação foram sintetizados pela decisão de piso, conforme transcrição a seguir:

Foi apresentada impugnação em 18/12/2014, anexada às fls. 3536/3675, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

#### MATÉRIA PRELIMINAR

##### 4.1 DA NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL

- No caso em apreço, as garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa não foram concedidas à Impugnante, impossibilitando a elaboração da defesa de forma ampla e integral. É que o agente fiscal faz referência, de forma reiterada, à análise de dados, provas, documentos e informações que não foram disponibilizados à impugnante no vertente processo administrativo.
- No item 10.5 do relatório fiscal, que o Fisco afirma que diversas empresas que prestaram serviços à Impugnante possuíam sede localizada no mesmo endereço residencial dos sócios ou, senão, de escritórios de contabilidade. Não consta dos

autos os documentos aptos a comprovar os endereços dos supostos escritórios de contabilidade.

- No item 10.6, por sua vez, assevera-se que na maioria dos talonários de notas fiscais não constam os telefones e e-mails das empresas prestadoras de serviços contratadas pela Impugnante.
- Não se fez constar do processado, contudo, os referidos talonários e, sequer, o rol de empresas cujas notas fiscais seriam supostamente irregulares.
- No item 10.8, a Fiscalização expõe que empregados da Impugnante teriam sido dispensados e, no mês seguinte, passaram a prestar serviços a ela através de interpostas pessoas jurídicas. Alguns sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviços teriam sido contratados como empregados da Impugnante ou incluídos em sua composição societária como sócio minoritário.
- Não restou apontado, todavia, quem seriam os profissionais dispensados e quais foram aqueles contratados ou inseridos na sociedade da Impugnante, salvo o profissional Deisimar de Carvalho, discriminado no item 10.18.26.7.
- No item 10.9, o Fisco aponta 5 (cinco) pessoas jurídicas contratadas pela Impugnante que teriam sido declaradas inexistentes pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte.
- Não se fez constar dos autos, entretanto, as cópias integrais dos processos e/ou decisões administrativas que motivaram a suposta inidoneidade das empresas ali elencadas, sem os quais não tem como a Impugnante contradizer os fatos assinalados pelo Fisco.
- Assim, em regra, as declarações invocadas pela Fiscalização não se prestam para afirmar a inexistência da pessoa jurídica, o que, ainda que fosse o caso, apenas seria possível aduzir após exame pormenorizado e minucioso das provas consignadas nos respectivos autos administrativos e efetiva confirmação de que não há sociedade. Sem a juntada de tais feitos, a impugnante não pode se defender em plenitude.
- A utilização pela Fiscalização do referido fundamento muito se assemelha à denominada "prova emprestada", ou seja, a utilização em um processo de prova obtida em outro.
- Referida hipótese, todavia, conforme já decidiu o colendo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, somente é possível quando respeitado o contraditório e a ampla defesa.
- No presente caso, o Fisco não apresentou as provas, fundamentos e dados que levaram o Município de Belo Horizonte a declarar a suposta inexistência dos estabelecimentos das pessoas jurídicas contratadas pela Impugnante.
- No item 10.10, o Fisco afirma que a maioria dos contratos de prestação de serviços são similares, seguindo dois modelos padrões.

- A Auditora Fiscal, todavia, não discrimina quais empresas teriam firmado contratos padrão com a Impugnante, salvo poucas exceções, como é o caso das empresas MF Informática Ltda. - ME (fl. 27 do relatório fiscal), L & D Consultoria Ltda. - ME (fl. 29 do relatório fiscal) e Boreal Consultoria Ltda. - ME (fl. 39 do relatório fiscal).
- O Fisco não apresentou no lançamento os contratos de prestação de serviços de diversas empresas, que vem a demonstrar que ele não examinou os referidos documentos, fazendo, na realidade, alegações genéricas e desprovidas de prova, expondo a fragilidade do feito fiscal em exame.
- Também o item 10.18.26.9.1. demonstra a generalidade das afirmações da Auditora Fiscal, ao tomar por base para o lançamento as notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas indicadas no tópico 10.18.26.9, considerando, de forma presuntiva e sem substrato em maiores elementos de prova, a existência de relação de emprego.
- Nos itens 10.18.8.1, 10.18.10.1, 10.18.12.1, 10.18.24.1 e 10.18.25.1, o Fisco faz referência à cópia dos recibos de entrega da Relação Anual de Informações Sociais(RAIS) apresentados pelas empresas contratadas pela Impugnante Mamabervi Consultoria em Gestão de TI Ltda., Magalhães e Vilela Informática Ltda. - ME, AAMORIM Consultoria e Treinamento Ltda. - MECOPC Consultoria Ltda. - ME e PRIMAR Tecnologia e Desenvolvimento Ltda., respectivamente.
- Documentário que detém informações que não são públicas e que, por óbvio, a Impugnante não teve e nem tem acesso. Aliás, são informações protegidas e acobertadas pelo sigilo fiscal, na forma do artigo 198 do Código Tributário Nacional:
- Não obstante o referido documento — RAIS - consistir em declaração prestada pelas citadas empresas contratadas pela Impugnante, ou seja, terceiros, não foi ele colacionado ao presente processo administrativo ou entregue simultaneamente ao Auto de Infração.
- Logo, diante da confessa utilização de documentos (RAIS, contratos sociais das empresas contratadas pela impugnante, processos administrativos municipais declarando a nulidade de pessoas jurídicas e cópias de notas fiscais), dados e informações (informações cadastrais das sociedades, rol de empresas com notas fiscais ditas irregulares; relação de profissionais dispensados pela impugnante que constituíram pessoas jurídicas para prestação de serviços e contratados como seus empregados ou inseridos em sua sociedade e descrição das empresas que firmaram contratos-padrão) inacessíveis à Impugnante e/ou não discriminados neste Auto de Infração, cruciais para o pleno exercício do direito de defesa - afinal, somente assim poderia se reportar ao mesmo suporte com o qual atuara a Agente Fazendária, analisando-os e se defendendo quanto aos fatos invocados ou ao raciocínio jurídico que sobre eles se fez incidir, não resta dúvida a respeito da nulidade do vertente lançamento.

- Antes mesmo de o ônus da prova recair sobre o sujeito passivo no momento da impugnação, em razão dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de seus direitos, cabe ao Fisco o dever de demonstrar os fatos que fundamentaram sua pretensão creditícia, ou seja, os elementos que motivaram o ato de lançamento. Assim sendo, incumbe ao Fisco o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito mediante obtenção de provas lícitas confiáveis e acessíveis ao contribuinte.
- Destarte, roga-se seja reconhecida a nulidade do presente Auto de Infração, uma vez que erigido a partir de premissas ocultadas da instrução processual e impeditivas do pleno exercício do direito de defesa.
- Ainda que superados esses argumentos, cabe destacar que outras nulidades permeiam o lançamento em apreço, conforme razões expostas a seguir.
- O Fisco, ao realizar este lançamento, desconsiderou regular a constituição de pessoas jurídicas e concluiu pela existência de relações de emprego, sem que o ordenamento jurídico pátrio lhe conferisse este poder.
- No que tange à análise da existência de eventual vínculo empregatício, cumpre destacar que o artigo 114 da Constituição Federal é hialino em estabelecer esta competência à Justiça do Trabalho.
- É da competência da Justiça do Trabalho a apreciação, em caráter definitivo, de questões oriundas das relações de trabalho, em suas mais variadas formas, inclusive e, por óbvio, o reconhecimento das relações de emprego.
- Portanto, ao conferir a condição de empregado celetista a prestadores de serviços que atuam, junto a seus sócios, por meio de pessoas jurídicas regularmente constituídas, a Fiscalização está avocando para a sua competência funcional matéria destinada, pela Constituição Federal, à apreciação exclusiva da Justiça do Trabalho.
- Apesar do claro teor da norma constitucional acima, cabe notar que o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999, em flagrante vulneração às ordens constitucional e legal postas, institui a competência dos fiscais previdenciários para descaracterizarem relações jurídicas previamente pactuadas e reconhecerem a existência de vínculo empregatício, com vistas a exigir as contribuições sociais dos supostos empregadores.
- Ocorre, entretanto, que o artigo 229 do Decreto nº 3.048/1999, além de afrontar o artigo 114 da Carta Magna, também não possui embasamento legal, sendo, pois, ao mesmo tempo, inconstitucional e ilegal.
- De acordo com a Lei nº 8.212/1991, o poder fiscalizatório dos agentes da Secretaria da Receita Federal do Brasil é amplo, inclusive lhes tendo dado acesso a toda a escrituração contábil e de faturamento da empresa. Contudo, em nenhum momento o citado estatuto prevê a possibilidade de reconhecimento de vínculo empregatício pela fiscalização.

- Tampouco a Lei nº 10.593/2002, que trata das carreiras dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, autoriza o procedimento previsto no artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/1999.
- Nota-se, portanto, ser patente a nulidade do presente lançamento, haja vista a ausência de competência legal do Fisco para reconhecer a existência de relação de emprego, para daí exigir contribuições sociais da Impugnante na condição de suposta empregadora.
- A desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços realizada pelo Fisco na presente autuação também não faz parte de seu rol de competências legais. Na realidade, trata-se de competência restrita ao Poder Judiciário.
- Conforme se depreende do aludido dispositivo, compete ao Poder Judiciário apreciar a existência de eventual uso abusivo da personalidade jurídica, nas hipóteses em que caracterizado desvio de finalidade ou confusão patrimonial; jamais à fiscalização tributária.
- O Fisco imiscuiu-se em seara alheia à sua competência legal por duas vezes. Primeiro, ao considerar a existência de relação de emprego de sócios das empresas prestadoras de serviços com a Impugnante e, segundo, ao desconsiderar a regular constituição das respectivas pessoas jurídicas.
- Esse posicionamento é ratificado pelo artigo 129 da Lei nº 11.129/2005.
- De acordo com esse dispositivo, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados, como é o caso dos serviços prestados pelas empresas discriminadas no relatório fiscal à Impugnante, sempre se sujeitam à legislação aplicável às pessoas jurídicas, descabendo às autoridades tributárias lhes dar o tratamento previsto aos trabalhadores.
- Esse preceito legal deixa claro, conforme se observa de sua redação, o intuito de se preservar a constituição regular das pessoas jurídicas, ainda quando destinadas à prestação de serviços de natureza intelectual e mesmo quando estes serviços sejam realizados por apenas um de seus sócios e em caráter pessoal. Circunstâncias que, saliente-se, foram motivadoras da presente autuação, visto que o Fisco, reiteradas vezes no relatório fiscal e, ratifique-se, sem lastro em provas trazidas aos autos, quis destacar que determinadas empresas não teriam indicado na RAIS a existência de empregados ou outros colaboradores.
- Ainda de acordo com o aludido dispositivo, a eventual suspeita de irregularidade na constituição das referidas pessoas jurídicas deve ser apurada nos termos do artigo 50 do Código Civil, ou seja, pelo Poder Judiciário. Jamais, portanto, pode ser inferida por servidores integrantes dos quadros da Secretaria da Receita Federal do Brasil!

- Diante de todo o exposto, portanto, nota-se a absoluta ilegitimidade do Fisco para realizar o vertente lançamento, já que desprovido de competência legal para reconhecer relações de emprego e desconsiderar a personalidade jurídica de empresas regularmente constituídas.
- Na hipótese de não se acolher a preliminar em comento, cabe destacar que outra irregularidade permeia o lançamento, viciando-o de nulidade.
- O método de aferição indireta é admitido na hipótese em que a Fiscalização constata que a contabilidade ou a documentação do contribuinte não registra o movimento real da pretensa remuneração paga a segurados; trata-se, deveras, de forma subsidiária de quantificação do fato gerador, a qual não se pode apelar, salvo nos casos rigidamente estabelecidos em lei.
- Ocorre, todavia, que para sua utilização devem restar previstos em lei parâmetros para a aferição da matéria tributável. Afinal, reitere-se, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, o ato administrativo do lançamento é vinculado à lei.
- No caso em apreço, contudo, diferentemente do que ocorre com o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, não existem critérios legais estabelecidos para a aferição indireta de contribuições previdenciárias.
- Com efeito, em se tratando do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, é cediço que, a teor dos arts. 55 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e 51 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, são estabelecidos os critérios a serem adotados pela fiscalização como referências para o arbitramento destes tributos. Inclusive, no concernente à contribuição social sobre o lucro, até o advento da Lei nº 8.981/95, a jurisprudência uníssona do CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA entendia ser descabido o arbitramento, porquanto inexistiam critérios legais para sua aferição.
- Quanto às contribuições previdenciárias, não existe preceito legal dispondo acerca dos parâmetros que deverão ser observados pelos agentes autuantes ao apurar a matéria tributável, respeitando-se, assim, os precisos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.
- O artigo 97, inciso IV, do CTN, regulamentador do princípio da legalidade predicado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal explicita que "somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo", razão por que nem mesmo eventual parâmetro prescrito em atos administrativos é competente para tanto. Trata-se, por certo, de matéria reservada à lei e qualquer intervenção do Administrador Público ou seus agentes representa atentado ao máximo da legalidade.
- Somente após a edição da Lei nº 8.981/95 foi possível o arbitramento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, posto tornar-se compatível, a partir daí, o lançamento com o princípio da legalidade.

- No presente caso, veja-se, inexistindo parâmetros para arbitramento das contribuições sociais predados em lei, a aferição indireta preceituada no artigo 33, §6º, da Lei nº 8.212/91 afigura-se mera norma programática, que reclama, ainda hoje, regulamentação legal. Os arbitramentos nela embasados até o vertente momento, tal qual se constata *in casu*, afloram manifestamente inconstitucionais e ilegais, visto afrontarem o princípio da legalidade, assegurado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e reiterado no artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional.
- A nulidade da presente autuação, haja vista a inobservância do Fisco aos termos da lei, portanto, é medida que se impõe.
- Caso não se entenda por acolher a presente preliminar, o que se aventa por respeito à dialética, cumpre salientar que outras irregularidades viciam o presente lançamento, restando patente o reconhecimento de sua nulidade, consoante razões expostas adiante.
- Conforme destacado pela Auditora Fiscal, exerce a Impugnante a atividade de consultoria em tecnologia da informação enquadrada no código CNAE nº 6204-0/00. Nos termos do Decreto nº 6.042/2007, o grau de risco desta atividade era considerado leve, incidindo-se, portanto, a alíquota de 1% (um por cento) a título de Seguro de Acidente do Trabalho (SAT).
- Através do Decreto nº 6.957/2009, que deu nova redação ao anexo V do Decreto nº 3.048/1999, referida atividade foi reenquadrada no grau de risco médio, sujeita, a partir de sua vigência, ou seja, 01/01/2010, a alíquota de 2% (dois por cento).
- Não obstante a atividade exercida pela Impugnante tenha sido reenquadrada em grau de risco mais elevado, com a consequente incidência de alíquota maior, cumpre observar que a ela não foi dada a oportunidade de questionar o citado agravamento do Risco Ambiental do Trabalho (RAT).
- Sequer foram divulgados aos contribuintes, para este fim, os dados que comprovariam o agravamento do risco laboral na apontada atividade econômica, em patente afronta aos princípios da publicidade e da necessária motivação das decisões administrativas.
- De acordo com a legislação pátria, a administração pública não só deve, em seus atos, garantir o contraditório e a ampla defesa aos cidadãos em todos os atos que lhes prejudiquem como, por mais, motivar suas decisões.
- No presente caso, as referidas garantias não foram observadas.
- Antes de se exigir da Impugnante diferença de alíquotas referentes ao Risco Ambiental do Trabalho, deveria ter sido dada oportunidade a ela de conhecer os dados estatísticos e os motivos que ensejaram o reenquadramento de sua atividade econômica, alterado do grau de risco leve para o grau de risco médio.

- E, após divulgados os dados que amparariam esse ato, deveria também ter sido notificada a Impugnante do reenquadramento para que pudesse questioná-lo, inclusive em razão de ter providenciado, em seus estabelecimentos, medidas aptas a afastar ou substancialmente reduzir os riscos eventualmente existentes no ambiente de trabalho.
- Se os riscos ambientais do trabalho são mutáveis, nada mais justo do que conceder aos contribuintes o direito ao enquadramento correto. Imperioso se faz, para tanto, o respeito ao contraditório e à ampla defesa, oportunizando-se a eles o direito de demonstrarem as medidas preventivas tomadas e a gravidade, o custo e a frequência com que ocorreram acidentes ou doenças laborais.
- O reenquadramento, portanto, deve ensejar, para cada contribuinte, a formação de processo administrativo. Somente assim se garantirá a proteção dos direitos dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da administração, consoante estabelece o artigo 1º da Lei nº 9.784/1999:
- Veja-se, outrossim, que o artigo 28 da Lei nº 9.784/1999 é cristalino em estabelecer o dever de intimação dos interessados sempre que sobre eles resultar, em decorrência da prática de ato administrativo, imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direitos e atividades.
- Referido procedimento, saliente-se, foi instituído em relação ao Fator Acidentário de Prevenção (FAP), nos termos do artigo 202-B do Decreto nº 3.048/1999.
- Quando a Impugnante, por sua vez, é intimada para recolher crédito tributário referente ao RAT, cujo reenquadramento jamais lhe foi dado ciência, muito menos a respeito dos dados que dariam substrato a este ato, cerceia-se seu direito de questioná-lo oportunamente, invertendo-se as etapas do devido processo legal.
- Hipótese que enseja a nulidade do presente Auto de Infração, nos exatos contornos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.
- O artigo 2º da Lei nº 9.784/99 (visando, em especial, a proteção dos direitos dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da Administração), no tocante especificamente aos processos administrativos, dispõe sobre a obrigatoriedade da observância dos princípios da ampla defesa e do contraditório.
- No direito brasileiro, o poder regulamentar se processa mediante decretos e regulamentos. Todavia, este poder é subjacente à lei e pressupõe a existência desta. É com este enfoque que o artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal autoriza o Chefe do Executivo a expedir decretos e regulamentos: viabilizar a efetiva execução das leis.
- Por essa razão, ao poder regulamentar não cabe contrariar a lei (*contra legem*), sob pena de sofrer invalidação. Seu exercício somente pode dar-se *secundam*

*legem*, ou seja, em conformidade com o conteúdo da lei e nos limites que esta impuser.

- A Lei nº 8.212/1991, e em particular seu artigo 22, inciso II e § 3º, que cuida do procedimento de enquadramento das pessoas jurídicas para efeito da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, não coloca como condição, para este fim, que se abra mão de direitos fundamentais relativos ao devido processo legal e ao contraditório e à ampla defesa.
- Procedimento que, no entanto, foi inobservado *in casu*, ensejando patente prejuízo à Impugnante.
- Uma vez que manifestamente cerceado o direito de defesa da Impugnante, nos contornos expostos acima, roga-se seja decretada a nulidade do presente Auto de Infração, em respeito ao disposto no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.
- Na hipótese de não se compreender pela nulidade do vertente lançamento pelas razões expostas acima, cabe destacar, ainda, que outros vícios permeiam esta autuação.
- No presente caso, todavia, a Autoridade Fiscal, em absoluto descompasso com o dever legal imposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, deixou de verificar e deduzir, do presente lançamento, as contribuições sociais já recolhidas pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à Impugnante.
- Uma vez que o Agente Fazendário entendeu pela existência de suposta relação de emprego, desconsiderando a personalidade jurídica das empresas que prestaram serviços à Impugnante, caberia a ele o dever de mensurar a exação, considerando os valores regularmente recolhidos até então, tal como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.
- Destarte, ante o intransponível vício de apuração, há de se declarar nulo o lançamento em tela, afastando a cobrança do espúrio crédito tributário dele advindo.

#### 4.1.1 Da Decadência

- Consoante se depreende do vertente processado, a ciência da Impugnante sobre o pretendido crédito tributário se deu no dia 18 de novembro de 2014. Tendo em vista que o lançamento ora fustigado diz respeito a suposto recolhimento a menor de contribuições sociais, cujos fatos geradores ocorreram nos anos calendários de 2009 e 2010, verifica-se que ocorreu a decadência parcial do direito à cobrança da exação em epígrafe.
- Nessa esteira, e de acordo com as cópias de guias anexas, tendo a Impugnante realizado o pagamento de contribuições sociais, ainda que aos olhos da Auditora Fiscal, de forma parcial, cabia ao Fisco manifestar-se no prazo de 5 (cinco) anos,

contados da ocorrência dos respectivos fatos geradores objeto de cobrança (31/10/2009), ou seja, até 31/10/2014.

- Esse procedimento, entretanto, não foi observado pelo Fisco, posto que a notificação da Impugnante do presente lançamento se deu, reitere-se, em 18/11/2014.
- Não se diga que no presente caso a regra decadencial a ser observada seria aquela insculpida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, em razão da suposta prática de ato doloso.
- Todo o lançamento foi realizado com base em mera presunção. A Auditora Fiscal, sob o fundamento de que teria ocorrido *in casu* a prática da denominada "pejotização", desconsiderou a personalidade jurídica de diversas empresas que lhe prestaram serviço no período objeto da autuação, cobrando as contribuições sociais relativas aos respectivos sócios, na condição de empregados da Impugnante.
- Diversas dessas empresas, ressalte-se, foram constituídas muito antes da própria Impugnante que, conforme relatado pela Auditora Fiscal, teve seus atos constitutivos registrados e arquivados no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas em 17 de março de 2005 (fl. 02 do relatório fiscal).
- Através dos Cadastros Nacionais de Pessoas Jurídicas (CNPJ's) das referidas empresas, que ora se colacionam ao processado, denota-se que várias delas que tiveram sua personalidade desconsiderada pelo Fisco na presente autuação foram constituídas entre os exercícios de 1999 e 2004.
- Fato que somente corrobora o exposto, ou seja, de que não houve conluio, e nem tampouco simulação, já que não se trata de empresas constituídas por pretensos empregados da Impugnante com o suposto intuito de sonegar contribuições. Com efeito, não fazem sentido as conclusões do Auditor Fiscal e, muito menos, que a Impugnante agiu com o intuito doloso de sonegar ou fraudar.
- Inexistindo *in casu* a prática de ato doloso pela Impugnante, denota-se, então, ser aplicável *in casu* a regra de caducidade prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, restando imperioso o reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário, na forma estampada no artigo 156, inciso V, também do CTN.

#### MÉRITO

##### 4.1.2 Do lançamento realizado com base em mera presunção

- O procedimento administrativo de lançamento se orienta, sempre, pela busca da verdade material, a qual, ressalte-se, deve ser demonstrada objetivamente pela autoridade administrativa, nos exatos contornos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.
- Conforme se depreende do aludido dispositivo, o lançamento tributário deve se fundar na lei e na motivada demonstração da ocorrência dos fatos geradores dos

tributos. Em outras palavras, compete ao Fisco, ao realizar uma autuação, provar, de forma robusta, as premissas táticas aptas a validar este procedimento.

- Não se trata, portanto, de um simples ônus de prova, mas sim, de um dever jurídico que, se inobservado, tem o condão de gerar a insubsistência do lançamento.

- JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES também leciona que o lançamento impõe sempre à autoridade fiscal um dever de prova, independentemente de eventuais presunções, de qualquer gênero que sejam.

- Para que o Fisco cumpra com sua obrigação de provar o suporte fático tributário de eventual lançamento, não basta que seus agentes apresentem meros indícios de prova. Afinal, tais elementos, como o próprio nome indica, não constituem prova cabal de fato algum e são insuficientes para afastar a presunção de regularidade dos negócios jurídicos, como já reconheceu o egrégio CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA.

- Ensina LUIS EDUARDO SCHOUERI que a prova indiciária deve ser descartada quando (1) confirma-se o não acontecimento do indício; (2) de sua ocorrência, não se deduz a existência do fato a ser provado ou (3) evidencia-se que o fato probando pode aportar em outras conclusões, retirando-lhe, obviamente, a certeza indispensável para configurar a prova indireta da ocorrência dos fatos.

- Assim, a comprovação de fatos através das presunções simples não prescinde da conjugação de três condições, quais sejam gravidade (a relação de verossimilhança entre a realidade e o fato deduzido com suporte na presunção deve ser relevante, embora incerta), precisão (o indício que enseja a presunção não pode levar a várias presunções, mas apenas ao fato conhecido que se quer provar e concordância.

- Nesse sentido, tem-se o acórdão nº 103-23.357, da TERCEIRA CÂMARA do então PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTERIO DA FAZENDA, do qual se extrai que o Fisco, ao se valer de prova indireta, de indícios, estes "hão de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido".

- Significa, em síntese, que a lei exclui o arbítrio, retira a discricionariedade e impõe peremptoriamente um ato vinculado, orientado pelo critério duplo de exigir do Fisco:

- a) positivamente, elementos seguros de prova;

- b) negativamente, demonstração da falsidade ou inexatidão dos critérios adotados pelo contribuinte.

- No presente caso, conduziu-se a Autoridade Fiscal fora dos limites da lei ou em direta ofensa a esta, posto que desconsiderou fatos de extremo relevo para a correta verificação da existência ou não de vínculos empregatícios. Ao assim

proceder, o Fisco acabou por aplicar à Impugnante tributação por mera presunção, o que o ordenamento pátrio renega.

- Nesse norte, veja-se, a seguir, de forma detalhada, diversas inconsistências das presunções que suportam o presente lançamento, suficientes a afastar a subsistência do presente Auto de Infração.
- Dentre os fatos apontados pela fiscalização como geradores do dever de se recolher contribuições sociais, destaca-se a prestação de serviços por pessoas jurídicas, as quais o Fisco absurdamente entendeu por bem desconsiderar, sob o fundamento de que haveria vínculo empregatício dos respectivos sócios destas com a Impugnante.
- As alegações para reconhecimento da relação empregatícia vão desde a prestação de serviços pelas empresas discriminadas na autuação unicamente para a Impugnante, ao registro de despesas de viagem em nome dos respectivos sócios daquelas nos registros contábeis da fiscalizada. De forma sucinta, apresenta-se, a seguir, as inconsistentes presunções levantadas pelo Fisco:
- A prova da existência da relação de emprego impõe que se confirmem todos os pressupostos elencados no artigo 3º da Consolidação das Lei do Trabalho (CLT).
- Só se estará diante de empregado se houver inequívoca prova da existência concomitante dos seguintes requisitos: trabalho por pessoa física, pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação jurídica. A ausência de provas de tal jaez, mormente presunções destituídas de gravidade, precisão e concordância, são inaptas à demonstração desse estado.

#### 4.1.2.1 Da Pessoalidade

- Afirma o Fisco, inicialmente, que a Impugnante teria número reduzido de empregados, correspondente a 4 (quatro) consultores de informática. Essa situação confrontaria a proposta encaminhada à FIAT, onde se fez constar a existência de equipe de consultores diferenciada. Assevera, ademais, que as empresas que lhe prestavam serviço não possuíam empregados, tendo seus respectivos sócios elevado conhecimento técnico na área de tecnologia da informação.
- Tais fatos, no entender da Auditoria Fiscal, permitiriam presumir a prática pela Impugnante de "pejotização", ou melhor, a contratação de empregados sob as vestes de pessoas jurídicas, e a pessoalidade dos serviços prestados, vindo a caracterizar, de acordo com o relatório fiscal, suposta relação de emprego dos sócios dessas prestadoras dos serviços.
- O número enxuto de empregados da Impugnante e a prestação de serviços de natureza intelectual por empresas que não possuem folha de pagamento, todavia, jamais enseja a interpretação realizada pelo Fisco.
- Isso porque a prestação de serviços de natureza intelectual, como é o caso daqueles realizados pela Impugnante e pelas empresas por ela contratadas,

atinentes à tecnologia da informação (suporte técnico, manutenção, consultoria, tratamento de dados, desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, dentre outros), nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, não obstante possam possuir caráter personalíssimo, são passíveis de serem prestados através de pessoas jurídicas, sujeitando-se, nesta hipótese, para fins fiscais e previdenciários, à respectiva legislação.

- O apontado dispositivo legal legitimou a constituição e a contratação de pessoas jurídicas para o exercício de atividades intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural. Intelectual, como é sabido, vem de intelecto, inteligência. Como trabalho corresponde a ação, trabalho intelectual é aquele que provém da inteligência criadora do ser humano, da qual as atividades inerentes à tecnologia da informação não se distinguem.
- É natural que os trabalhadores intelectuais constituam pessoas jurídicas para desenvolverem suas atividades, inclusive com o intuito de se exporem, no mercado, de forma amplamente profissional.
- Trata-se de mudança do modelo de mercado fordista ou industrial para aquele conhecido como pós-industrial, onde houve a introdução de novos negócios jurídicos despidos da noção basilar de vínculo empregatício, na forma tutelada pela Consolidação das Leis do Trabalho.
- Adequando-se a esse novo mercado de trabalho, onde os trabalhadores, cientes de seus conhecimentos técnicos optam por laborar por conta própria e constituindo suas próprias empresas, afastando-se, assim, das relações tipicamente trabalhistas de subordinação, é que o citado artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 autoriza, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços de natureza intelectual através de pessoas jurídicas.
- A natureza dessas sociedades é caracterizada pelo exercício da atividade intelectual, tal como é o caso da Impugnante e das empresas que lhe prestaram serviços.
- Essas sociedades, em regra, não possuem estrutura ou intensidade de negócios. Como sua atividade típica envolve a prestação de serviços de natureza intelectual, é natural que essas não possuam grandes estruturas físicas, como regularmente se verifica nas demais pessoas jurídicas. Além disso, na área de informática, basta aos profissionais um computador e um acesso à rede mundial de computadores e poderá laborar à distância de suas sedes ou de seus clientes, podendo operar até mesmo de aeroportos.
- Daí porque as sociedades contratadas pela Impugnante possuem geralmente, como local de suas sedes, o endereço de residência dos sócios ou, por uma questão formal, dos escritórios de contabilidade que lhes prestam serviços.
- Não resta dúvida, assim, que a atividade econômica, por profissional intelectual e de informática, pode ser realizada através de pessoa jurídica, a qual pode

dispensar, por sua vez, a contratação de mão-de-obra e nem grandes estruturas físicas para o exercício de seu objeto social.

- Este tipo de sociedade é constituída com o primordial objetivo de exercer atividade intelectual de forma não massificada. Ostenta, assim, caráter pessoal, exigindo a força de trabalho dos sócios no desenvolvimento de seu objeto social.
- Tais características desse tipo de sociedade demonstram que, de fato, é geralmente o próprio sócio que presta, pessoalmente, o serviço contratado. Todavia, este simples elemento não leva à indevida e presumida conclusão do Fisco de que há aqui relação de emprego entre a Impugnante e os sócios das sociedades contratadas.
- Como visto, a legislação pátria admite a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços que podem até mesmo não demandar a contratação de empregados. Trata-se de procedimento absolutamente legal e previsto, para fins fiscais e previdenciários, no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.
- A maioria das pessoas jurídicas contratadas pela Impugnante são empresas de micro e pequeno porte, consoante se depreende do próprio relatório fiscal, as quais têm, em razão de seu porte, reduzida estrutura operacional, inclusive de pessoal.
- Note-se, de qualquer forma, que em muitos casos a prestação dos serviços não é de competência de apenas um dos sócios das pessoas jurídicas, como se verifica, por exemplo, nas sociedades IOS Informática Ltda. (fl. 23 do relatório fiscal)<sup>6</sup>, Morcatti & Aguiar Consultoria (fl. 32 do relatório fiscal)<sup>17</sup> e LG Nunes Informática Ltda - ME (fl. 52 do relatório fiscal). Nestes casos, conforme reconhece o Fisco, os serviços foram prestados por mais de um sócio das empresas, o que demonstra inexistir nessas situações o requisito da pessoalidade.
- Por outro lado, a consultoria técnica nada mais é do que a prestação de esclarecimentos de natureza técnico-científica, ou seja, resume-se à transmissão de conhecimentos e elementos materiais de caráter técnico, dada a especial habilidade - know how - que o prestador deste serviço possui. Atividade que, conforme se pode observar, não exige necessariamente auxílio profissional.
- A consultoria técnica em informática é baseada na expertise do profissional que repassa suas habilidades técnicas quando requisitado. Nesta trilha, nem mesmo o Agente Fiscal deixa de reconhecer que há especialização dos serviços técnicos em tela, como se denota do comentário realizado à fl. 77 do relatório fiscal.
- Mais uma vez verifica-se aqui que o Fisco realizou o presente lançamento com fulcro em frágil indício, o qual não aporta na conclusão levada a efeito.
- Logo, é absurdo se aduzir que o fato de se tratar de prestação de serviços intelectuais, que eles são efetuados por pessoa física, haja vista que, se por um lado, atividades de informática ou desta natureza não impõem estrutura operacional complexa, de outro lado, a fiscalização não demonstrou que houvesse

proibição a que fossem efetuados por vários profissionais contratados pelas pessoas jurídicas.

- E, assim sendo, a execução dos serviços por pessoa jurídica afasta um dos requisitos necessários para a configuração da relação de emprego.
- O Fisco faz referência no relatório fiscal a diversos contratos de prestação de serviços firmados entre as pessoas jurídicas regularmente contratadas e a Impugnante.
- Tais contratos somente vêm a demonstrar que as relações firmadas com a Impugnante envolveram serviços prestados, exclusivamente, por pessoas jurídicas e nunca por pessoas físicas. E, se assim o foram, jamais poderia se compreender pela existência de eventual relação de emprego.
- Diversas pessoas jurídicas que prestaram serviços à Impugnante foram constituídas entre 1999 e 2004, ou seja, muito antes dela, a qual restou registrada, conforme destacado alhures e relatado pela própria Auditora Fiscal, em 17/03/2005.
- Determinadas pessoas jurídicas, não obstante constituídas após a Impugnante, restaram registradas em data deveras anterior ao início da prestação de serviços em comento, tal como se denota, por exemplo, das seguintes empresas: IOS Informática Ltda.

(constituída em 22/08/2005 e serviços prestados a partir de 10/05/2009); MF Informática Ltda. - ME (constituída em 19/09/2005 e serviços prestados a partir de 05/05/2009); FHA Consultoria Ltda. - ME (constituída em 19/04/2006 e serviços prestados a partir de 10/06/2010); Magalhães & Vilela Informática Ltda. - ME (constituída em 25/03/2009 e serviços prestados a partir de 10/03/2010); MIM Sistemas Ltda. - ME (constituída em 08/11/2007 e serviços prestados a partir de 15/09/2010).

- Não tem cabimento se afirmar que as pessoas jurídicas prestadoras de serviço à Impugnante foram constituídas com o intuito de mascarar relação de emprego, sendo que à época do registro de várias delas a Impugnante sequer existia ou, em outras hipóteses, foram registradas muito antes de prestarem os serviços contratados pela fiscalizada.
- Logo, é absurda a afirmação de fl. 19 de que a Impugnante teria "exigido" que os profissionais para que a ela prestassem serviços constituíssem pessoas jurídicas.
- Todos esses fatos somente demonstram que o Fisco, para realizar o presente lançamento, baseou-se em presunções ou indícios inaptos a comprovar fato algum, visto que imprecisos e destituídos do indispensável pressuposto da gravidade.
- Ainda no que diz respeito à pretensa pessoalidade, o Fiscal assevera que esta seria demonstrada pela existência de reembolso de despesas de viagem,

transporte, alimentação, em nome das pessoas físicas que supostamente executaram os serviços.

- Essa alegação, contudo, não caracteriza a relação de emprego equivocadamente suscitada pela Agente Fiscal.

- As despesas de viagem, transporte e alimentação são usualmente pagas para empregados com o intuito de cobrir gastos despendidos fora da empresa. Nada impede, entretanto, que despesas realizadas por prestadoras de serviços para a execução dos trabalhos contratados também sejam firmadas, entre as partes, como de responsabilidade da tomadora e os montantes respectivos entregues aos representantes das contratadas mediante reembolso Vale lembrar: a praticidade é elemento essencial no mundo empresarial moderno.

- Destaque-se que os artigos 113 e 421, ambos do Código Civil, apregoam a liberdade de contratar, observando-se, sempre, o princípio da boa-fé e a função social do contrato.

- Significa que os contratos devem ser sempre firmados assegurando-se o equilíbrio entre as partes, de maneira que a avença não importe em injustiça ou imposições desarrazoadas.

- Com efeito, essa é a situação vislumbrada na presente autuação, onde se denota de cláusula contratual pactuada (vide fl. 20 do relatório fiscal) que a Impugnante se preocupou em resguardar às contratadas o direito ao reembolso das despesas necessárias à execução dos serviços, cujo custo, acredita-se, não deve ser arcado pelas prestadoras.

- O fato de se fazer referência a norma interna da Impugnante para regulamentar a forma de aprovação e realização dos reembolsos não altera a natureza dos serviços prestados. Trata-se, na realidade, da simples adoção de regulamentação por ela usualmente utilizada para fins de reembolso aos seus empregados, mas que, por questões de praticidade, decidiu-se adotar, também, para fornecedores e terceiros.

- E não prejudica o entendimento o fato de que alguns relatórios de despesas de viagens, quilometragem rodada, hospedagem e alimentação, ao invés de preparados por pessoas físicas, deveriam ter sido emitidos pelas pessoas jurídicas que realizaram os respectivos gastos e nominalmente pagos a elas.

- Trata-se de ato equivocado, muitas vezes realizado em razão do despreparo dos profissionais para a execução de tarefas administrativas das pessoas jurídicas. Porém, este fato longe está de caracterizar, de forma absoluta e cabal, eventual relação de emprego entre eles e a Impugnante.

- Mesmo porque os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas contratadas em razão dos serviços prestados foram todos realizados em nome delas, conforme se depreende, por amostragem, dado o elevado volume, dos comprovantes de depósitos. TED's e DOCs que ora se colacionam aos autos.

- A Fiscalização reconhece que muitos reembolsos eram feitos às pessoas jurídicas a se ver das afirmações à fl. 64.
- O Fisco utilizou-se também aqui de fraco indício e, por conseguinte, de mera presunção para realizar o vertente lançamento, não possuindo elemento hábil para confirmar a existência de relação de emprego. Ressalte-se. eventual prática administrativa, identificada pontualmente pela Fiscalização, não usual ou até mesmo equivocada, não é suficiente para demonstrar a existência ou não de vínculo empregatício.
- O raciocínio presuntivo não pode permanecer, porque o indício apontado - relatórios e reembolsos de viagem em nome do representante de empresa terceirizada - não aporta na conclusão que qualquer um dos sócios pode ter vínculo empregatício. Carece, novamente, a presunção do requisito da precisão.
- Aliás, vale perceber que, se, de um lado, o reembolso estava limitado a valor consignado em contrato, conforme atentou a Auditora Fiscal<sup>23</sup>, em algumas hipóteses relatadas pelo Fisco o reembolso correspondeu a 50% das despesas, como é o caso das pessoas jurídicas GP&P Consultoria Ltda., Magalhães & Vilela Informática Ltda. - ME, AAmorim Consultoria e Treinamento Ltda. - ME, Goal Consultoria e Informática Ltda. - EIRELLI, Aldebaram Informática Ltda. - ME e Chigueo Edno Tsuruga Consultoria -ME, o que atesta irrefutavelmente que elas assumiram parte do risco do empreendimento, tornando absurdo se aduzir em trabalhadores empregados, repita-se, a quem, como cediço, não compete assumir despesas do empregador nem os riscos da atividade.
- A incidência dos artigos 113 e 421, ambos do Código Civil à presente querela, outrossim, se faz presente em face da afirmação do Fisco de que os contratos de prestação de serviço na área de Tecnologia da Informação usualmente são estabelecidos por empreitada, em contraponto àqueles firmados pela Impugnante por hora trabalhada.
- A Impugnante, nos termos da legislação pátria, está livre para pactuar seus contratos, devendo observar, sempre, o princípio da boa-fé.
- Não resta dúvida alguma que a Impugnante agiu dentro dos parâmetros admitidos pelo Código Civil. Veja-se, aliás, que mediante os artigos 115 e 116, ambos da Instrução Normativa nº 971/2009, admite a própria Receita Federal do Brasil a contratação de serviços, seja por empreitada ou por intermédio de cessão de mão-de-obra:
- Não necessariamente a prestação de serviços há que ser estipulada por empreitada, como assevera a Fiscalização, mesmo porque várias pessoas jurídicas contratadas pela Impugnante prestaram serviços de consultoria, os quais, usualmente, são remunerados e podem incorporar ou não as horas in itinere.
- Conforme relatado pela Auditora Fiscal, que a pessoa jurídica Mamabervi Consultoria em Gestão de T.I. Ltda. executou serviços durante muitas horas

trabalhadas nas competências de 10/2009, 10/2010 e 11/2010, correspondentes, respectivamente, a 320 hs/mês, 364 hs/mês e 276 hs/mês.

- Tal fato demonstra, cabalmente, que além dos serviços terem sido realizados em horas variáveis e não, como afirma a Auditora Fiscal, em períodos fixos de 168 horas mensais, que eles também foram prestados, necessariamente, por mais de uma pessoa, posto que, nos meses de 10/2009 e 10/2010, as horas trabalhadas corresponderam, em média, de 16 a 17 horas diárias. Sendo pura elucubração se imaginar que apenas um trabalhador - o sócio José Gamaliel Alves de Souza - foi capaz de laborar diariamente por tantas horas durante 3 (três) meses seguidos.

- Por sua vez, o sócio da pessoa jurídica Morcatti & Aguiar Consultoria Ltda., Marcos André Valle Morcatti, somente trabalhou 80 horas/mês e em conjunto com seu colega societário, como se extrai do próprio relatório fiscal, ou seja, também aqui se denota que os serviços foram prestados por mais de uma pessoa e em período distinto à hora mínima apontada pelo Fisco.

- Estas circunstâncias também afastam a pessoalidade dos serviços, corroborando os fundamentos expostos: a Impugnante não é empregadora das pessoas físicas destacadas no lançamento.

- A assertiva de pessoalidade da prestação de serviços se torna ainda mais absurda quando se constata que um grande número de sociedades têm quotistas com participações societárias relevantes, não permitindo se presumir que fazem parte do quadro social apenas para permitir a constituição da entidade.

- É o que se destaca, por exemplo, da composição societária das sociedades Morcatti & Aguiar Consultoria Ltda., Magalhães e Vilela Informática Ltda. - ME e AAmorim Consultoria e Treinamento Ltda. - ME, cujos respectivos quotistas Marcos André Valle Morcatti e Luci Aparecida de Aguiar, Ronan Magalhães Vilela e Allan Magalhães Vilela, Adriana Amorim Martins e André Amorim Martins detém, cada um deles, 50%(cinquenta por cento) do capital social.

- Também a identificação do prestador dos serviços, cargo e Cadastro de Pessoa Física no anexo de alguns dos contratos não enseja a conclusão do Fisco de que há *in casu* suposta relação de emprego em razão de pretensa pessoalidade na realização dos serviços.

- Isso porque a cláusula 7.1 dos contratos firmados, ao mesmo tempo, determina que a execução dos serviços será realizada por PROFISSIONAIS da contratada, ou seja, na impossibilidade do trabalhador indicado poder prestá-los, outro, devidamente capacitado, poderá fazê-lo.

- A preocupação da Impugnante, consoante se depreende da cláusula transcrita acima, nunca foi referente, especificamente, à pessoa que irá prestar o serviço, mas sim, em manter a qualidade dos trabalhos ofertados.

- Assim, se apontar que alguns dos contratos celebrados com as pessoas jurídicas, alvo da ação fiscal, mencionassem o profissional que poderia atuar, não vedava

que outros pudessem auxiliá-lo ou até mesmo substituí-lo. Destaque-se, além disso, que grande parte dos acordos sequer tinha a indicação do profissional a atuar, abrindo a possibilidade para a delegação a outros profissionais.

- N cláusula 12.1 dos contratos pactuados (fl. 21 do relatório fiscal) estipula-se, inclusive, o pagamento de multa no valor de 1/3 dos valores pagos, caso uma das partes contratantes resolva rescindir o contrato imediatamente.
- As penalidades estipuladas no apontado ordenamento jurídico destinam-se ao empregador, visto que, na relação empregatícia não há isonomia entre as partes. Afinal, como é cediço, o obreiro sempre foi a parte hipossuficiente da relação. Daí a adoção nº âmbito do Direito do Trabalho do princípio da proteção.
- Nem mesmo o fato de existir, no entender do Fisco, certa semelhança entre os contratos pactuados com pessoas jurídicas e com prestadores autônomos enseja a natureza empregatícia firmada pela Fiscalização, visto que ambas consistem em relações de natureza cível. Na realidade, vale repetir, a adoção de contratos similares decorre exclusivamente da praticidade, inerente às relações de trato negocial.
- Saliente-se, nesse ponto, que a Fiscalização transcreve dois modelos de contratos, porém, não apresentou todos aqueles que efetivamente foram firmados com as pessoas jurídicas contratadas. Este fato não só enseja cerceamento de defesa à Impugnante, como, por mais, retrata prática reiterada do Fisco nesta autuação de generalizar os seus fundamentos, em patente afronta ao ônus de prova que lhe incumbe, repise-se, previsto nos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 333 do Código de Processo Civil.
- Perceba-se ainda que, à fl. 56 do relatório fiscal, a Agente Autuante aduz que a evidência de relação de trabalho teria suporte em contrato celebrado em 13/07/2010. Ora, e no período de 01/2009 a 06/2010, qual documento comprovaria a assertiva fiscal do vínculo de emprego?
- Alega o Fisco que a pessoalidade estaria evidenciada, também, nas hipóteses em que o sócio da empresa prestadora de serviços compõe, concomitantemente, o quadro de funcionários da Impugnante.
- Trata-se de assertiva notoriamente absurda e sem qualquer nexo de razoabilidade.
- Afinal, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal, a ordem econômica brasileira é fundada não só na valorização do trabalho humano, como, ainda, na livre iniciativa, de forma a se assegurara todos existência digna.
- Além da Carta Magna assegurar a livre iniciativa e valorizar o trabalho humano, o que importa na liberdade de se contratar e ser contratado, bem como de empreender, devese destacar que não existe nenhuma previsão legal vedando a cumulação de emprego com a iniciativa privada e, muito menos, quando esta

atividade poderá ser exercida pelo sócio do empregado simultaneamente à prestação laboral de serviços.

- Pelo contrário, a atuação pessoal e mediante participação em pessoas jurídicas, para que proibida, há de ser prevista em lei, como se dá com os servidores públicos, ou por força de contrato.
- Além disso, é comum ocorrer nas empresas, notoriamente de Tecnologia da Informação, a valorização dos profissionais de elevada expertise que, dado o conhecimento adquirido ao longo dos anos, decidem empreender, constituindo suas próprias empresas.
- Com o intuito de se manter a qualidade dos serviços oferecidos aos clientes, opta-se por manter o profissional no quadro de funcionários, oferecendo-se condições favoráveis de trabalho, sem, contudo, inviabilizar o empreendimento por ele iniciado por conta própria. Na realidade, tendo em vista que já se conhece a qualidade deste profissional, decide-se por contratar os serviços oferecidos por sua empresa, principalmente, em regime de tempo parcial.
- É o caso, por exemplo, dos profissionais Sanzio Silveira, Chiguelo Edno Tsuruga, José Expedito Ramos de Souza e Marlon Campos de Oliveira Ines, integrantes, respectivamente, das pessoas jurídicas Sanzio Silveira - ME, Chiguelo Edno Tsuruga -ME, JKS Tecnologia Ltda. - ME e M&F Consulting e Desenvolvimento de Sistemas Ltda., conforme destacado no próprio relatório fiscal.
- Informações constantes em páginas eletrônicas não têm cunho probatório, como é o caso do LinkedIn. O Fisco transcreve trecho desta página da rede mundial de computadores onde constaria que a Impugnante possuiria um time de consultores qualificados, certificados e extremamente experientes.
- Em razão dessa declaração, compreendeu que, sendo empresa com folha salarial enxuta, a equipe de consultores referida no LinkedIn seria, na realidade, composta de empregados da Impugnante transmudados em pessoas jurídicas contratadas para a prestação de serviços concernentes à tecnologia da informação.
- A referida informação não leva à presunção destacada pelo Fisco. Consta do referido site apenas que a Impugnante possui um time de consultores qualificados. Não existem elementos aptos a caracterizar qualquer relação de emprego.
- Mais uma vez a presunção da fiscalização carece do requisito da gravidade.
- De outro lado, deve-se salientar, as declarações constantes no LinkedIn somente consistiriam elemento de prova se fossem assinadas pelo declarante na forma da legislação de regência. O artigo 368 do Código de Processo Civil, reitera-se, é expresso nesse sentido, ao estabelecer que as declarações constantes em documento particular presumem-se verdadeiras, somente quando ele esteja devidamente assinado.

- Como é cediço, o referido site de relacionamento profissional está aberto a qualquer tipo de usuário e de declaração, sem que exista controle da veracidade dos fatos nele publicados e até mesmo da autenticidade de quem os declarou.
- Não há, pois, prova nos autos da autenticidade das declarações trazidas à baila pelo Fisco, que podem ter sido realizadas por qualquer pessoa, inclusive com interesses escusos, maliciosos, inidôneos ou contrários à Impugnante.
- As respostas a intimações apresentadas pelas pessoas jurídicas contratadas, informando se a inexistência de empregados, longe estão de comprovar a relação de emprego que o Fisco, a qualquer custo, pretende seja reconhecida *in casu*. A única conclusão que delas se poderia extrair é quanto à existência ou não de funcionários nas apontadas pessoas jurídicas. Daí afirmar, no entanto, que a ausência de empregados nelas enseja relação de emprego de parte de seus sócios com a Impugnante, por certo corresponde a presunção ludibriosa.
- Destaque-se que de acordo com certidões ora anexadas aos autos, expedidas pela Justiça do Trabalho, a Impugnante NUNCA foi subordinada a ações trabalhistas, o que novamente vem a corroborar todo o exposto: de que não há *in casu* a pretensa relação de empregado presumida pelo Fisco.
- Pouco importa o fato de que algumas das pessoas jurídicas não tenham o registro de empregados.
- Os indícios apontados descambam para mais de uma hipótese, carecendo, pois, do requisito da concordância e se tornando inócuos para dar lastro à presunção levada a efeito.

#### 4.1.2.2 Da Não-Eventualidade

- A não-eventualidade, requisito essencial para se caracterizar relação de emprego, também não se faz presente nas relações firmadas entre a Impugnante e as pessoas jurídicas discriminadas no relatório fiscal.
- Esse fato é confirmado através da relação de notas fiscais expedidas pelas empresas contratadas pela Impugnante, extraídas da própria autuação fiscal, onde se identificam competências mensais sem prestação de serviços, conforme se denota, exemplificadamente, quanto à IOS Informática Ltda. e a José Carlos Nepomuceno Comercial - ME, as quais não prestaram serviço, respectivamente, nas competências 12/2009 e 03/2010.
- Outrossim, como se aduzir em não-eventualidade dos serviços prestados pelas sociedades auditadas, quando a própria Fiscalização confirma que havia a execução, ainda que em menor escala, para outros clientes? É o que se deu com as sociedades L&D Consultoria Ltda. - ME (fl. 29 do relatório fiscal), Mamabervi Consultoria em Gestão de T.I. Ltda. (fl. 37 do relatório fiscal), Adolfo Olímpio Nolasco Mendes Ltda. -ME (fl. 42 do relatório fiscal) José Carlos Nepomuceno Comercial - ME (fl. 62 do relatório fiscal), COPC Consultoria Ltda. - ME (fl. 66 do

relatório fiscal), Primar Tecnologia e Desenvolvimento Ltda. (fl. 67 do relatório fiscal).

- A não-eventualidade na prestação dos serviços, outrossim, é identificada em relação às empresas L&D Consultoria Ltda. - ME, MIM Sistemas Ltda. - ME, M&C Consultoria e Tecnologia Ltda. - ME e MG Consultoria Empresarial Ltda. - ME, visto que atuaram durante curtos períodos de tempo, segundo se extrai, respectivamente, das folhas 29, 50, 55 e 57 do relatório fiscal.
- Noutra ponta, afirma a Fiscalização que a não-eventualidade estaria caracterizada pela natureza dos serviços prestados pelas empresas contratadas, posto corresponderem à própria atividade-fim da contratante.
- Diversos serviços contratados pela Impugnante não correspondem à sua atividade-fim, a qual, confirmou a Agente Fiscal, se resumem à consultoria na área de informática, código CNAE 6204-0/00, conforme destacado pela Auditora à fl. 12 do relatório fiscal.
- Variadas pessoas jurídicas contratadas pela Impugnante, devidamente identificadas pelo Fisco, prestaram serviços de natureza distinta à consultoria.
- Dentre as atividades desenvolvidas pelas contratadas há a prestação de serviços de escritório e apoio administrativo, compreendidos na subclasse CNAE 8299-7/99.
- Por outro lado, ainda que os serviços executados possam ter conexão com as atividades empreendidas pela Impugnante, não existe na legislação pátria vedação à terceirização de atividades-meio, como se verifica *in casu*, cujo intuito, ressalte-se, não é outro, senão, possibilitar que a pessoa jurídica se dedique, exclusivamente, à sua atividade fim.
- O objetivo da terceirização é potencializar ganhos em qualidade e produtividade, permitindo a concentração de recursos e esforços na real vocação da empresa.
- Não há, pois, a necessidade da pessoa jurídica exercer todas as atividades-meio para realizar seu objeto social. Diversas vezes é muito mais interessante fazer-se presente, comercialmente, por meio de excelente rede de relacionamentos de terceiros, de forma a otimizar sua produção ou prestação de serviços, do que concentrar esforços em atividades distintas de seu fim.
- Assim, não havendo vedação na legislação pátria à adoção da terceirização, a habitualidade da prestação de serviços de tal natureza, por certo, também não caracteriza eventual relação de emprego, conforme sugere e presume o Fisco no relatório fiscal.

#### 2.2.1.3 Da Onerosidade

- Quanto à onerosidade, assevera a Autoridade Fazendária que ela estaria consubstanciada nos pagamentos efetuados aos "profissionais executores das atividades de consultoria" mensalmente.

- Não basta dizer que o pagamento realizado pela Impugnante, em razão dos serviços que lhe foram prestados, caracterizariam o elemento da onerosidade. A Consolidação das Leis do Trabalho se refere a este elemento de forma bastante específica, ou seja, somente mediante salário.
- A insubsistência do presente lançamento é facilmente verificada dos próprios fundamentos do relatório fiscal, onde a Autoridade Fazendária expõe, de forma antagônica às suas conclusões, que os pagamentos dos serviços foram realizados para as pessoas jurídicas contratadas pela Impugnante. Fato que, reitera-se, é comprovado através dos recibos que se colacionam a esta defesa.
- Da relação de pagamentos discriminada no Anexo II do Relatório Fiscal (processo nº 15504-725.168/2014-31) que, além de em alguns casos eles não serem contínuos, o que reforça a eventualidade da prestação de serviços, por diversas vezes também são realizados em importes variáveis, havendo, inclusive, sua redução de uma competência para outra.
- Os salários no Brasil são irredutíveis, em razão de expressa previsão constitucional.
- O Fisco sequer demonstrou que os valores pagos às pessoas jurídicas discriminadas no relatório fiscal foram destinados exclusivamente aos pretensos empregados, ou seja, àqueles sócios que tiveram maior relacionamento com a Impugnante.
- Cumpre destacar, de forma exemplificativa, que em relação à empresa IOS Informática Ltda., no período compreendido entre 04/2009 e 05/2010, não houve identificação do profissional responsável pela prestação dos serviços, haja vista que, conforme relata a Auditora Fiscal (fl. 24 do relatório fiscal), o sócio Renato Alves Penido prestou consultoria, nos termos do Anexo 1 do contrato, a partir de 01 de junho de 2010.
- Diante do exposto, portanto, também não se verifica no presente caso o requisito da onerosidade, necessário para se caracterizar eventual relação de emprego.

#### 4.1.2.3 Da Subordinação

- No Direito do Trabalho, a subordinação deve ser encarada sob o prisma objetivo: o que importa é o modo de realização da prestação e não a pessoa do trabalhador.
- Subordinação não é sinônimo de sujeição. Afinal, sujeição, a determinadas diretrizes, qualquer profissional tem dentro da relação de trabalho, ainda que não exista vínculo empregatício.
- O Fisco destaca no relatório fiscal conceito ultrapassado de subordinação, visto que focado em análise meramente subjetiva. Saliencia que *in casu* restaria evidenciada subordinação econômica, hierárquica e jurídica dos sócios das prestadoras de serviços em face da Impugnante.

- A Auditora Fiscal, no entanto, faz grave confusão entre subordinação e sujeição.
- As empresas que prestaram serviços à Impugnante, de fato se sujeitam a diretrizes por ela traçadas. Porém, não em razão de suposta relação de emprego, envolvendo empregador e empregado. A sujeição decorre exclusivamente dos contratos por elas firmados para a prestação de serviços e das cláusulas neles avençadas e livremente estipuladas pelas partes.
- A relação entre elas, portanto, se restringe, de um lado, a prestadoras de serviço e, de outro, a tomadora dos serviços contratados. Trata-se de vínculo contratual mercantil e, não, laboral. Saliente-se, nesse diapasão, que o próprio Fisco reconhece que os contratados não possuíam subordinação técnica, haja vista a especialização de alto nível e remuneração elevada.
- Na realidade, veja-se, no presente caso não há subordinação de espécie alguma, seja econômica, hierárquica ou jurídica.
- A subordinação econômica inexistente porque os valores pagos a título de prestação de serviço foram destinados às pessoas jurídicas (recibos em anexo), não caracterizando, portanto, salário e haviam de ser pagos porque existia uma obrigação contratual de fazê-lo.
- A subordinação hierárquica, por sua vez, também não se encontra caracterizada, visto que não se comprovou, em nenhum momento, na autuação, que os profissionais prestadores de serviços trabalhavam na sede da Impugnante, sujeitando-se a ordens de pessoas hierarquicamente superiores, cumprindo exatas 8 horas diárias ou 44 horas semanais.
- Apesar dos contratos terem sido firmados por horas trabalhadas, às vezes estipuladas em 168 hs/mês, a variação dos importes pagos aos profissionais demonstra que eles jamais se prenderam a períodos fixos, tendo casos em que até mesmo se laborou por 80 horas, como ocorreu com a Morcatti & Aguiar Consultoria Ltda. e reconheceu a Fiscalização. Na realidade, tratando-se de serviços prestados por terceiros, o importante, note-se, é sempre cumprir a demanda contratada pelo cliente final, independentemente do tempo necessário para sua realização.
- O fato dos contratos serem padronizados também não enseja a interpretação de que haveria *in casu* relação de emprego e subordinação hierárquica. Afinal, é comum nos tratos negociais que os contratos sigam padrões estipulados pela empresa contratante, cabendo à pessoa jurídica contratada aceitar ou não os termos estipulados sem muita flexibilidade.
- Caso não concorde com as exigências previstas, simplesmente não se efetua a avença, abrindo-se espaço para que outras empresas interessadas ofereçam-se à prestação dos serviços, se concordantes com os termos contratuais.
- Hipótese muito semelhante às licitações que ocorrem na administração pública, onde diversas exigências são previamente estipuladas, cabendo às empresas

interessadas se adequarem para, porventura, obterem sucesso no processo licitatório. Não obstante nº âmbito privado não exista este procedimento, as contratações também são marcadas por rigoroso processo, não se dando margem, usualmente, para grandes alterações das cláusulas contratuais.

- A apresentação dos relatórios de horas trabalhadas pelas pessoas jurídicas contratadas, ademais, longe está de demonstrar a relação de emprego. Afinal, se restou estipulado, contratualmente, que os serviços seriam pagos em razão do tempo despendido para sua realização, nada mais óbvio que, para tanto, exista documento próprio destinado a sua mensuração ao final de determinado período.
- Quanto à subordinação jurídica não é diferente.
- ORANDO GOMES, em parceria com ELSON GOTTSCHALK, esclarece o conceito de subordinação jurídica:

*"A atividade do empregado consistiria em se deixar guiar e dirigir, de modo que as suas energias convoladas no contrato, quase sempre indeterminadamente, sejam conduzidas, caso por caso, segundo os fins desejados pelo empregador. Tanto ao poder de comando como ao de direção do empregador corresponde o dever específico do empregado de obedecer. O poder de comando seria o aspecto ativo e o dever de obediência o passivo da subordinação jurídica"*

- De acordo com os doutrinadores, a subordinação jurídica decorre do poder de comando do empregador e de obediência do empregado. No presente caso, vale reiterar, não há ordem de comando e, muito menos, dever de obediência. O que existe, de fato, é a presença da empresa contratante, tomadora dos serviços, e da empresa contratada, prestadora.
- Mera relação contratual que pode ser rescindida a qualquer momento e sem motivos relevantes, por uma das partes, se assim lhes convier, conforme retratado na cláusula décima segunda do contrato, citado à fl. 21 do relatório fiscal, o que vem a demonstrar a existência de sujeição, mas, jamais, de subordinação.
- Outro ponto relevante, apto a demonstrar a inexistência de subordinação é a prestação de serviços por tais pessoas jurídicas a terceiros. Nesse ponto, ressalte-se a existência de variadas notas fiscais emitidas em ordem não sequencial à Impugnante.
- Mesmo que o faturamento dessas pessoas jurídicas seja, em sua maioria, proveniente de serviços prestados à Impugnante, tal fato não permite concluir eventual vínculo empregatício. Afinal, dada a livre iniciativa, assegurada pelo artigo 170 da Constituição Federal, elas são livres para prestarem serviços a quem quer que seja e quando solicitadas.
- Tendo em vista que elas são empresas constituídas por pessoas reconhecidas profissionalmente pela Impugnante, não é difícil se concluir que a LPJ Consultoria

e Treinamento Ltda. seja a principal ou uma de suas principais clientes. Daí se inferir pela existência de pretensão vínculo empregatício, no entanto, já é hipótese somente possível através da presunção.

- Portanto, é inquestionável que o trabalho fiscal não foi capaz de demonstrar *in casu* a simultânea ocorrência dos elementos imprescindíveis à relação de emprego: pessoalidade, trabalho por pessoa física, não-eventualidade, onerosidade e subordinação.

- Cumpre ainda destacar que as empresas contratadas pela Impugnante estavam, ao tempo dos fatos, regularmente inscritas no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, segundo se denota dos Comprovantes de Inscrição e de Situação Cadastral que se colacionam aos autos.

- São pessoas jurídicas regularmente constituídas e que, como tais, prestaram serviços à Impugnante, conforme por ela demandado e ajustado contratualmente.

- O fato de nas notas fiscais de prestação de serviços não constar o e-mail e o telefone das empresas não gera presunção alguma de relação de emprego. Mesmo porque estas informações não são obrigatórias para a emissão de notas fiscais, segundo se depreende da legislação do Município de Belo Horizonte, previsão que restou inalterada após a regulamentação das Notas Fiscais de Prestação de Serviços eletrônica:

- O lançamento fiscal corresponde a atividade plenamente vinculada, cabendo ao Fisco realizá-lo nos termos da lei, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinando a matéria tributária e calculando o montante do tributo devido.

- Não se determinam os fatos tributáveis com base em meras presunções ou simples indícios.

- Em momento algum restaram perpetradas as irregularidades apontadas no lançamento controvertido, restringindo-se a relação da Impugnante com as apontadas empresas prestadoras de serviços a estrito trato mercantil. Seus sócios são, antes de mais nada, empreendedores, não possuindo vínculo empregatício com a Impugnante, tal como equivocadamente afirma o Fisco, com fulcro em meras presunções, desprovidas de validade e dos requisitos essenciais à sua existência.

- Em razão de todo o exposto, roga-se seja acolhida a presente impugnação, julgando-se improcedente o lançamento em tela.

#### 4.2 DA NECESSÁRIA DEDUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS PESSOAS JURÍDICAS

- Na hipótese de não se acolher os argumentos suscitados acima, faz-se mister que se proceda à dedução no crédito tributário em apreço das contribuições

sociais e tributos já recolhidos pelas empresas que prestaram serviços à Impugnante, cuja personalidade jurídica foi desconsiderada pelo Fisco.

- De fato, os valores recolhidos por elas não foram abatidos da presente exação. No entanto, o equívoco ou a omissão do Fisco em constituir o presente crédito tributário, sem deduzir os valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas, viola, de forma visceral, o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, conforme já asseverado preliminarmente.

- Conforme ali exposto, o Auditor Fiscal não logrou mensurar o aspecto quantitativo do lançamento, desconsiderando, de forma despropositada, as contribuições sociais e tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas discriminadas no relatório fiscal.

- Além da ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, a cobrança das contribuições em comento, sem a dedução dos importes já recolhidos, viola o princípio do non bis in idem, exigindo-se, em duplicidade, os apontados tributos.

- Destarte, roga-se, em atenção ao consagrado princípio do non bis in idem e ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, seja determinada a dedução da exação em apreço das contribuições sociais já recolhidas pelas empresas discriminadas no relatório fiscal da presente autuação, caso se compreenda por desconsiderar a regular constituição delas.

#### 4.3 DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA

- Ainda nos termos do relatório fiscal da presente autuação, exigem-se contribuições sociais incidentes sobre verbas pagas a título terço de férias, 13º salário e diferença de salário contratual. Cumpre destacar, entretanto, que as referidas parcelas não possuem cunho remuneratório, restando impassíveis da incidência das contribuições sociais aqui exigidas.

- Os serviços prestados pelo trabalhador obrigam ao contratante a recompensá-lo mediante remuneração, assim entendida como todas as vantagens por ele auferidas resultantes exclusivamente da retribuição pelo seu labor, consoante estabelece o artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

- O § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 expressamente reconhece a não-inclusão, nº salário-de-contribuição, de verbas desprovidas de índole remuneratória do trabalho, tais como diversas modalidades de indenização prescritas na alínea "e".

- Portanto, quaisquer benefícios pagos ao trabalhador que não decorram da contraprestação pelo trabalho executado não poderão ser alcançados pelas contribuições em exame, não se submetendo à definição de salário-de-contribuição. Decerto, as verbas de natureza não-remuneratória eventualmente devidas pelo empregador ao funcionário, apesar de relacionadas ao vínculo de

emprego, por não se comportarem de forma retributiva ao trabalho do empregado, não se sujeitam às exações em análise.

- Aliás, este é o entendimento da Corte Suprema já consolidado quando do julgamento da constitucionalidade da exigência de contribuição sobre os pagamentos ou créditos efetivados pelas pessoas jurídicas em favor de trabalhadores autônomos, avulsos e administradores (RE nº 166.772).
- Assim, parcelas pagas a título de terço de férias e 13º salário e eventuais diferenças contratuais, consideradas pelo Fisco, de forma indevida, como de cunho salarial, na realidade, não possuem natureza remuneratória ou não foram pagas regularmente, devendo, por esta razão, serem deduzidas da base de cálculo das contribuições sociais aqui exigidas.
- Quanto ao terço constitucional de férias, vale asseverar o reiterado entendimento esposado pelo excelso SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL de que esta verba tem por finalidade permitir ao trabalhador "reforço financeiro neste período (férias)" (RE 345.348, Rel(a). Min(a). Ellen Gracie. DJ 11.03.05), o que significa dizer, conforme conclusão do preclaro Ministro Eros Grau, que a sua natureza é compensatória/indenizatória<sup>33</sup>.
- De fato, não poderia se inferir de maneira diversa. Isso porque o referido acréscimo não representa um incremento patrimonial. Serve, ao contrário, como forma de garantir ao trabalhador a possibilidade de gozo de suas férias sem prejuízo dos compromissos regulares que o empregado tem com o seu salário, compensando-o por um longo período de desgaste contínuo em suas atividades.
- A intenção do constituinte originário, portanto, ao estipular as férias remuneradas como garantia social do trabalhador foi exatamente assegurar a manutenção de sua saúde e qualidade de vida, permitindo maior longevidade e vida laboral ativa. Para tanto, previu um período mínimo de descanso contínuo (férias), que deve ser gozado de modo digno e remunerado, com acréscimo de uma verba destinada exatamente a compensar o desgaste adquirido no período aquisitivo e, também, para possibilitar ao empregado, nesse período, a prática de algumas atividades não habituais, como viagens, sem o comprometimento de seu orçamento regular.
- O colendo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, através do incidente de uniformização de jurisprudência PET 7296 e seguindo posicionamento sedimentado do Pretório Excelso, firmou entendimento de que não incide contribuição previdenciária sobre esta parcela, posto tratar-se de verba compensatória.
- De forma semelhante, cumpre enfatizar a não-incidência de contribuições sociais sobre o 13º salário e diferenças contratuais.
- Na forma do artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/91, os "ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário" não são

alcançados pelo salário-de-contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiras entidades.

- O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, nesta linha, já firmou que se sujeitam às contribuições sociais os rendimentos pagos aos trabalhadores em caráter habitual, não alcançando a tributação os ganhos eventuais como aqueles aqui em análise (vide anexo III do relatório fiscal).

- Ademais, certifica-se ofensa à regra da tipicidade fechada, disposta nos artigos 150, inciso I, da Carta Magna, 3º, 9º, inciso I e 97, inciso I, todos do Código Tributário Nacional, posto que a incidência de contribuições sociais decorrem do pagamento de verbas de caráter salarial e habitual. Não tendo ocorrido, em razão do exposto, o fato gerador das apontadas contribuições, as exigências em apreço findam por violar, outrossim, as disposições dos artigos 114 e 116, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional.

- Ante as razões expostas, roga-se sejam deduzidas da base de cálculo do crédito tributário em comento as verbas acima destacadas, já que não possuem natureza remuneratória ou não são habituais, atendendo-se, assim, ao entendimento da doutrina e jurisprudência mais ressonante de nosso país e a todos os preceitos legais que deram azo à presente Impugnação.

#### 4.4 DA ILEGALIDADE DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA APLICADA

- No lançamento, o Agente Fiscal cominou à Impugnante multa qualificada de 150%(cento e cinquenta por cento) sobre a contribuição previdenciária exigida, com fulcro nos artigos 35-A da Lei nº 8.212/1991 e 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

- Assevera o Fisco que a Impugnante teria supostamente se utilizado de interpostas pessoas jurídicas para 'mascarar' a contratação de empregados.

- Referido procedimento afastaria a incidência de contribuições sociais, circunstância que, na visão da Auditora Fiscal, denotaria o dolo da Impugnante de impedir/ocultar a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária e de modificar suas características essenciais de modo a reduzir/evitar o montante do tributo supostamente devido.

- Hipóteses que denotariam, no entender do Fisco, a prática de sonegação e fraude, previstas nos artigos 71 e 72, ambos da Lei nº 4.502/1964, aptas a ensejar a qualificação da multa de ofício.

- O dolo, consoante exposto preliminarmente, é requisito essencial para se caracterizar os apontados atos ilícitos destacados pelo Auditor Fiscal (fraude e sonegação).

- Corresponde à intenção ou desejo de se praticar um ato condenável, executando-o de forma refletida e deliberada. Pressupõe-se que o indivíduo que o pratica age de má-fé, porque tem consciência que está violando regras que podem prejudicar terceiros, nº caso, o Fisco.

- A intenção maliciosa da Impugnante, entretanto, não restou demonstrada pela Auditora Fiscal, a qual, repise-se, resumiu-se a realizar o presente lançamento com fulcro em meras presunções, derrubadas haja vista que destituídas dos requisitos mínimos à sua prevalência: gravidade, precisão e concordância. É inequívoco, porém, que o dever de demonstrar o dolo na ação do contribuinte é das autoridades fiscais.
- Ainda que se compreenda procedente o presente Auto de Infração, considerando-se devida a contribuição previdência em apreço, cumpre destacar que a intenção dolosa de retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar suas características não restou comprovada, de forma inequívoca, no caso em pauta.
- Não há elementos nos autos que demonstrem a intenção premeditada da impugnante de burlar o Fisco. Afinal, reitere-se, indícios e presunções não são prova cabal de fato algum.
- A Auditora Fiscal assevera no item 15 do relatório fiscal que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços à Impugnante “foram criadas para dissimular a relação de trabalho de alguns profissionais”.
- A Impugnante, nos termos do próprio relatório fiscal, foi constituída em 17/03/2005.

Diversas pessoas jurídicas prestadoras de serviços a ela, no entanto, foram criadas entre os exercidos de 1999 e 2004, segundo se comprova dos CNPJ's colacionados a esta defesa, extraídos do site da própria Receita Federal do Brasil.

- E mesmo quando as pessoas jurídicas contratadas foram constituídas posteriormente à Impugnante, vale reiterar que seus respectivos atos de registro ocorreram muito antes à prestação dos serviços, como é o caso das empresas IOS Informática Ltda. (constituída em 22/08/2005 e serviços prestados a partir de 10/05/2009); MF Informática Ltda. - ME (constituída em 19/09/2005 e serviços prestados a partir de 05/05/2009); FHA Consultoria Ltda. - ME (constituída em 19/04/2006 e serviços prestados a partir de 10/06/2010); Magalhães 8. Vilela Informática Ltda. - ME (constituída em 25/03/2009 e serviços prestados a partir de 10/03/2010); MIM Sistemas Ltda. - ME (constituída em 08/11/2007 e serviços prestados a partir de 15/09/2010).
- Os serviços prestados à Impugnante foram por ela contratados porque autorizados por lei. Ainda que se entenda pela existência de eventual irregularidade no presente caso, cabe destacar que o Fisco não comprovou a vontade livre e consciente da Impugnante de lesar o erário.
- Com efeito, restando efetivado o presente lançamento com base em elementos presuntivos ou indiciários, deve-se notar que os fatos verificados são incapazes de atrair a incidência da norma punitiva majorada, porquanto subsumidos inteiramente no terreno da culpa.

- Foram apresentados ao longo desta fiscalização inúmeros documentos requeridos pelo Fisco, tais como, contratos sociais e respectivas alterações; contratos de prestação de serviços firmados com as pessoas jurídicas elencadas na autuação e outras; Livro Registro de Empregados, Livro de Inspeção do Trabalho; RAIS; Livros Diário e Razão, Balanço do Exercício de 2009, Convenção Coletiva de Trabalho 2008/2009; cópias dos relatórios de despesas de viagem e de faturas dos cartões de crédito corporativo; balancete analítico do período de 01/01/2010 a 31/12/2010, folha de pagamento, dentre outros.
- Circunstância que somente corrobora o exposto: que a Impugnante não teve a intenção dolosa de sonegar ou fraudar. De fato, a Impugnante, a tempo e modo sempre quis esclarecer as indagações da Auditora Fiscal, não se esquivando do dever legal de prestar informações.
- É dever do agente autuante, na forma do tantas vezes aclamado artigo 142 do Código Tributário Nacional, a identificação da conduta dolosa da contribuinte, competindo-lhe precisamente evidenciar se se tratou de sonegação, fraude ou conluio.
- Por outro lado, veja-se que o Fisco, ao realizar o presente lançamento, compreendeu que, nada obstante houvesse supostos vínculos empregatícios com a Impugnante, as folhas de salários foram devidamente elaboradas, restringindo-se a autuação nº 51.057.249-9 a tratar dos equívocos decorrentes da não inclusão do terço de férias, de diferença salarial e da gratificação natalina nestes relatórios.
- Da mesma forma no Auto de Infração nº 51.057.250-2, puniu-se a Impugnante apenas por deixar de arrecadar contribuições de segurados sobre tais verbas, não se considerando que os pretensos vínculos empregatícios ensejariam infração à legislação vigente.
- A Fiscalização não agravou as multas aplicadas em razão de suposta infringência às obrigações dispostas nos artigos 216, inciso I, alínea "a" e 225, inciso I, ambos do Decreto nº 3.048/1999.
- Nos termos dos artigos 290, inciso II e 292, inciso II, ambos do Decreto nº 3.048/1998, as referidas penalidades são passíveis de serem agravadas, em até três vezes o respectivo valor, quando restar constatado pelo Fisco que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou má-fé.
- As apontadas sanções, entretanto, não restaram agravadas pelo Fisco, o que vem a reforçar que houve dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, ensejando, *in casu*, a incidência do artigo 112 do Código Tributário Nacional.
- A norma do artigo 112 do Código Tributário Nacional clara em predicar que, sendo marcante a indefinição quanto as circunstâncias materiais do fato típico ou sobre a gradação da sanção, a legislação tributária há de ser interpretada em favor do contribuinte, ou seja, *in dubio pro contribuinte*.

- HUGO DE BRITO MACHADO aduz que "em caso de dúvida, portanto, em matéria de infrações e de penalidades, a regra é a da interpretação benigna. Prevalece o princípio originário do Direito Penal de que na dúvida se deve interpretar a favor do réu".
- As penalidades insertas nos artigos 216, inciso I, alínea "a" e 225, inciso I, ambos do Decreto nº 30.48/1999, aplicam-se nas hipóteses de descumprimento das obrigações acessórias de deixar de preparar a folha de pagamento e de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados, supostamente empregados, a serviço da Impugnante.
- Se nelas o Fisco compreendeu que não houve dolo nem ilícito, como se pode, na multa de ofício em tela, afirmar-se, de forma diametralmente oposta, que a Impugnante agiu de forma premeditada com o intuito de sonegar e fraudar?
- Há *in casu* inequívoca dúvida a esse respeito que enseja a incidência do consabido primado *in dubio pro contribuinte*.
- Destarte, não restando demonstrado pelo Fisco, inequivocamente, a conduta dolosa lesiva à arrecadação tributária, ocorrendo patente dúvida sobre sua existência, consoante se denota, inclusive, do não agravamento das sanções discriminadas nos artigos 216, inciso I, alínea "a" e 225, inciso I, ambos do Decreto nº 3.048/1999, afigura-se incontestavelmente viciado o lançamento assim exarado, reclamando o pronto afastamento do grave imposto.

#### 4.5 DO PEDIDO

A interessada requer:

- Seja declarada a nulidade do presente lançamento, conforme razões aduzidas preliminarmente.
- Se assim não se compreender, que seja reconhecida, então, a caducidade do direito de se constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 18/11/2009.
- Ainda que superados os argumentos suscitados em sede preliminar, no mérito, pede-se seja julgado improcedente o lançamento, visto que diante dos fatos e provas ora colacionados, depreende-se a inexistência do vínculo empregatício presumido pelo Fisco.
- Requer-se, todavia, em caráter subsidiário, se até aqui se chegar, (1) a dedução de todos os valores pagos a título de tributos federais pelas empresas que prestaram serviços à Impugnante e; (2) a exclusão do agravamento da multa imposta, visto que não comprovado, de forma inequívoca, o intuito doloso da Impugnante de sonegar ou fraudar.
- Ainda quanto ao mérito, roga seja afastada a ilegítima cobrança de contribuições sociais sobre terço de férias, 13º salário e diferença de salário contratual.

Submetida a julgamento, decidiu a 3ª Turma da DRJ/CGE pela improcedência da impugnação, com manutenção do crédito tributário.

A decisão exarada apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento de defesa quando o contribuinte é cientificado da Notificação de Lançamento, contendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal correspondente, e tem a oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos na fase de impugnação.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL

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

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias será regido pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

A ocorrência de dolo, fraude ou simulação afasta a possibilidade de homologação do pagamento de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional e remete a contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173, inciso I do mesmo diploma legal, tendo seu início no exercício seguinte àquele em que tenha havido a ciência pela autoridade tributária da ocorrência dos fatos geradores omitidos pelo sujeito passivo.

DILAÇÃO PROBATÓRIA

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

À autoridade administrativa julgadora não compete formar juízo sobre a validade jurídica das normas aplicadas na determinação do crédito tributário, sendo-lhe defeso apreciar arguições de aspectos da constitucionalidade do lançamento.

**CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. DESCONSIDERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.**

Pelo princípio da Primazia da Realidade, que demonstra que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à forma de contratação, presentes os requisitos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, detém o fisco o poder-dever de proceder à caracterização de segurado empregado para fins previdenciários.

**LEI 11.196/05. INAPLICABILIDADE QUANDO HÁ PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COM CARACTERÍSTICAS DA RELAÇÃO DE EMPREGO.**

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

**CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. “PEJOTIZAÇÃO”. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.**

Lançadas as contribuições a partir da aferição indireta, com transparência nos procedimentos utilizados, ocorre a inversão do ônus da prova, cabendo a contribuinte demonstrar que os valores apurados não correspondem aos eventos ocorridos, a teor do § 6º. do artigo 33 da Lei 8.212/91.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.**

Os valores pagos pelo empregador a título de 13º Salário, de adicional de férias de que trata o inciso XVII do artigo 7º da Constituição Federal e de diferenças salariais integram o salário-de-contribuição.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.**

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS**

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte LPJ Consultoria Ltda. foi intimada do resultado do julgamento da impugnação pela via postal, em 10/05/2016, conforme AR de e-fls. 4294/4295 e apresentou recurso.

Os argumentos apresentados no recurso voluntário reproduzem em grande parte os ofertados em sede de impugnação, sem inovação relevante e podem ser sintetizados pelos tópicos apresentados:

### **Recursos de LPJ Consultoria Ltda.:**

#### **1. FATOS**

##### **2.1. PRELIMINARMENTE**

2.1.1. NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. UTILIZAÇÃO PELO FISCO DE PROVAS QUE NÃO CONSTAM DO PROCESSO ADMINISTRATIVO OU SEM QUALQUER COMPROVAÇÃO DE VERACIDADE. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 5º, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 142 DO CTN, 333, INCISO I DO CPC E 9º DO DECRETO Nº 70.235/1972. APLICAÇÃO DO ART. 59, INCISO II, *IN FINE*, DO DECRETO Nº 70.235/1972

2.1.2. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INCOMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL PARA DESCONSIDERAR A EXISTÊNCIA DE PESSOA JURÍDICA E RECONHECER RELAÇÕES DE EMPREGO. OFENSA AOS ARTIGOS 114 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 50 DO CÓDIGO CIVIL, 129 DA LEI Nº 11.196/2005, 116, PARÁGRAFO ÚNICO E 142, AMBOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ARTIGO 59, INCISO I, DO DECRETO Nº 70.235/1972

2.1.3. NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE AFERIÇÃO INDIRETA SEM QUE EXISTAM PARÂMETROS LEGAIS PREVISTOS ESPECIFICAMENTE PARA A APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 33, § 6º, DA LEI Nº 8.212/1991, 3º, 97, INCISO IV E 142, TODOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E 150, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

2.1.4. NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO, PELA AUTORIDADE FISCAL, DOS VALORES JÁ RECOLHIDOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PELAS PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. OFENSA AOS ARTIGOS 37 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1.5. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE LANÇAR CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RELATIVAMENTE A FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTERIORMENTE A 18/11/2009. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 150, § 4º E 156, INCISO V, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

##### **2.2. MÉRITO**

2.2.1. DA INSUBSISTÊNCIA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO REALIZADO COM BASE EM MERA PRESUNÇÃO. ELEMENTOS DE PROVA QUE DEMONSTRAM, DE FORMA CABAL, A INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO

2.2.1.1. DO REQUISITO DA PESSOALIDADE E DA AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA FÍSICA

2.2.1.2. DO REQUISITO DA NÃO EVENTUALIDADE

2.2.1.3. DO REQUISITO DA ONEROSIDADE

2.2.1.4. DO REQUISITO DA SUBORDINAÇÃO

2.2.2. DA NECESSÁRIA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE ACORDO COM OS PROFISSIONAIS QUE EXECUTARAM AS ATIVIDADES OU, SUBSIDIARIAMENTE, SEGUNDO A PARTICIPAÇÃO DOS SÓCIOS NAS RESPECTIVAS PESSOAS JURÍDICAS

2.2.3. DA NECESSÁRIA DEDUÇÃO, DO PRESENTE LANÇAMENTO, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS PELAS PESSOAS JURÍDICAS QUE PRESTARAM SERVIÇOS À RECORRENTE

2.2.4. DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA

2.2.5. DA ILEGALIDADE DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA APLICADA

### 3. PEDIDO

Ao final do recurso, requer a recorrente seja conhecido e provido o recurso, para o fim de reformar a decisão recorrida e declarar a nulidade do lançamento, conforme as razões suscitadas em sede preliminar; subsidiariamente, caso assim não se entenda, que seja reconhecida a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 18/11/2009; superadas as questões preliminares, que, no mérito, seja determinado o cancelamento integral do lançamento, diante da inexistência do vínculo empregatício presumido pelo Fisco; e, ainda em caráter subsidiário, que a apuração das contribuições sociais observe os valores efetivamente percebidos pelos sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviços ou, ao menos, a respectiva participação societária, com a dedução de todos os valores já recolhidos a título de contribuições sociais por tais empresas, a exclusão da multa qualificada, por ausência de comprovação de dolo, bem como o afastamento da incidência de contribuições sociais sobre verbas de natureza indenizatória, tais como o terço constitucional de férias, o décimo terceiro salário e as diferenças de salário contratual.

Consta do Relatório Fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais.

O presente processo está apenso os autos 15504.725168/2014-31 e que será analisado na mesma oportunidade.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

**1. Admissibilidade**

A contribuinte foi devidamente cientificada da decisão de 1ª instância em 10/05/2016, conforme AR de e-fls. 4294/4295 e apresentou recurso voluntário em 08/06/2016, conforme Termo de Solicitação de Juntada de e-fl. 4296.

Nesse sentido, o recurso voluntário apresentado é tempestivo, porém atende parcialmente aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo conhecimento parcial.

É que a recorrente aborda no tópico 2.2.2. intitulado Da necessária apuração das contribuições sociais de acordo com os profissionais que executaram as atividades ou, subsidiariamente, segundo a participação dos sócios nas respectivas pessoas jurídicas no qual argumenta que a base de cálculo das contribuições sociais deve ser apurada considerando exclusivamente os sócios que efetivamente prestaram serviços, tomando-se por parâmetro a remuneração por eles efetivamente percebida, não sendo admissível a incidência sobre valores atribuídos a quotistas que não participaram da execução dos serviços; subsidiariamente, requer que eventual apuração observe a participação societária de cada sócio nas respectivas pessoas jurídicas.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal é importante destacar que os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal.

Nesse contexto a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com àquela abordada pelo recorrente em sua impugnação, não podendo a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da inovação processual.

Nesse sentido, verifico que o argumento acima apontado encontra-se fora do alcance desta instância. Isto porque o argumento do tópico recursal 2.2.2. não constou na Impugnação e por isso não pode ser agora conhecido, pois em relação a ele operou-se a preclusão.

O processo em segunda instância tem natureza revisional e não constitui oportunidade para apresentação de novos fundamentos fáticos ou jurídicos que não foram submetidos ao exame da instância de origem.

O entendimento acerca da preclusão quando de inovação recursal encontra-se consolidado neste Conselho:

INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso voluntário, em relação aos quais não teve oportunidade de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação em segunda instância, por preclusão processual. (Ac. 2402-007.507, de 07/08/2019).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa. (Ac CSRF. 9303-009.436, de 18/09/2019.)

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos argumentos referente a necessidade de apuração das contribuições sociais de acordo com os profissionais que executaram as atividades, por se tratar de inovação recursal.

## **2. Preliminares:**

### **2.1 – Nulidades apontadas**

No âmbito preliminar, a recorrente suscita a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento de defesa, ao argumento de que a autoridade fiscal teria se valido de elementos probatórios que não integram o processo administrativo, ou que não foram devidamente disponibilizados ao contribuinte, bem como de informações desprovidas de comprovação de veracidade, em afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, além das normas que regem o lançamento tributário e a distribuição do ônus da prova.

Aduz, ainda, a nulidade do lançamento em razão da incompetência da autoridade fiscal para desconsiderar a personalidade jurídica das empresas contratadas e, por via reflexa, reconhecer a existência de relações de emprego, matéria que, segundo sustentam, extrapola os limites da atuação administrativa tributária, por envolver discussão afeta à seara trabalhista e civil, em violação às normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a sujeição passiva e a responsabilização tributária.

Sustenta, também, a nulidade do lançamento em virtude da utilização do método de aferição indireta sem a existência de parâmetros legais específicos que autorizem sua aplicação na apuração de contribuições sociais, o que, segundo alegam, comprometeria a validade do lançamento por afronta ao princípio da legalidade tributária e às regras que disciplinam a constituição do crédito tributário.

Acrescenta, ainda, a nulidade do lançamento sob o fundamento de que a autoridade fiscal teria desconsiderado valores já recolhidos a título de contribuições sociais pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços, o que configuraria indevida duplicidade de exigência e afronta aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa, além das normas que regem a constituição do crédito tributário.

Com relação a alegada nulidade do lançamento fiscal por cerceamento de defesa pelo suposto fato da autoridade fiscal ter se valido de elementos probatórios que não integram o

processo administrativo, ou que não foram devidamente disponibilizados ao contribuinte, sustenta a recorrente, em síntese, que o lançamento fiscal encontra-se eivado de nulidade por ter sido constituído com base em elementos probatórios não juntados aos autos ou inacessíveis ao contribuinte, o que inviabilizou o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Argumenta que diversas conclusões da fiscalização, tais como a suposta inexistência de estabelecimentos, a irregularidade de notas fiscais, a padronização de contratos e a caracterização de vínculos de trabalho, foram formuladas de maneira genérica, sem a devida individualização dos fatos e sem a indicação precisa das empresas e profissionais envolvidos, além de não terem sido acompanhadas dos documentos que lhes dariam suporte.

Aduz, ainda, que a autoridade fiscal se valeu de informações oriundas de sistemas internos da Receita Federal, de dados fornecidos por terceiros e até mesmo de conclusões extraídas de procedimentos administrativos conduzidos por outros entes federativos, sem que tais elementos tenham sido devidamente incorporados ao processo administrativo fiscal, o que configura, na prática, utilização indevida de prova emprestada sem observância do contraditório. Nesse contexto, sustenta que não lhe foi oportunizado o acesso às provas, tampouco a possibilidade de impugná-las de forma efetiva, o que compromete a validade do lançamento desde sua origem.

Ressalta, ademais, que o ônus da prova incumbe à autoridade fiscal, a quem compete demonstrar, de forma clara e fundamentada, a ocorrência do fato gerador e os elementos que justificam a exigência tributária, não sendo admissível a constituição do crédito com base em presunções frágeis, indícios não corroborados ou afirmações genéricas desacompanhadas de suporte probatório robusto. No caso concreto, afirma que o lançamento se apoiou em premissas não comprovadas e em documentos não disponibilizados, o que evidencia vício formal insanável e afronta às normas que regem o processo administrativo fiscal.

Diante desse cenário, conclui que a ausência de juntada integral das provas, a falta de individualização das condutas e a utilização de elementos probatórios não acessíveis ao contribuinte caracterizam inequívoco cerceamento de defesa, tornando insustentável a manutenção do lançamento, que teria sido constituído em desacordo com os requisitos legais e constitucionais que regem a atividade administrativa tributária.

Da análise dos autos entendo que não procede a alegação de cerceamento de defesa, pois os elementos que fundamentaram o lançamento foram devidamente indicados e estão acessíveis nos autos ou são de conhecimento da própria recorrente, conforme vasta documentação anexada ao relatório fiscal.

Os endereços das empresas, as notas fiscais, os contratos e as informações relativas aos prestadores foram extraídos de documentos identificados no processo, muitos dos quais sob a guarda da própria recorrente, a quem caberia, se fosse o caso, apresentar prova em sentido contrário.

Também não há irregularidade na utilização de informações provenientes de registros oficiais ou de outros entes da Administração, como dados da Receita Federal ou publicações em diário oficial, os quais possuem caráter público e podem ser livremente consultados e impugnados. Ademais, a fiscalização indicou de forma suficiente os elementos analisados, inclusive com identificação de documentos e situações específicas, afastando a alegação de generalidade.

Dessa forma, não se verifica qualquer prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistindo vício que comprometa a validade do lançamento.

Com relação a competência do agente fiscal, alega a recorrente, em síntese, a nulidade do lançamento ao argumento de que a autoridade teria extrapolado os limites de sua competência legal ao desconsiderar a existência de pessoas jurídicas regularmente constituídas e, a partir disso, reconhecer a suposta ocorrência de relações de emprego. Segundo a tese defensiva, tal providência implicaria indevida incursão em matéria reservada à Justiça do Trabalho, a quem caberia, em caráter definitivo, a análise e o reconhecimento de vínculos laborais, nos termos da Constituição Federal.

Alega, ainda, que não há previsão legal que autorize a fiscalização tributária a promover a desconsideração da personalidade jurídica ou a requalificação de relações contratuais para fins de reconhecimento de vínculo empregatício, destacando que tais medidas dependeriam de atuação do Poder Judiciário, inclusive com observância do devido processo legal e garantia de defesa prévia aos envolvidos. Nesse contexto, sustenta que o procedimento adotado teria afrontado não apenas a legislação tributária, mas também normas de direito civil e processual.

Argumenta, ademais, que a legislação aplicável às contribuições sociais não confere à autoridade fiscal o poder de desconstituir arranjos societários regularmente formalizados, especialmente quando se trata de prestação de serviços por meio de pessoas jurídicas, hipótese que, inclusive, encontraria amparo em normas específicas que determinam o enquadramento dessas relações no regime jurídico próprio das pessoas jurídicas. Ressalta, ainda, que a eventual desconsideração de atos ou negócios jurídicos, com fundamento em dissimulação, dependeria de regulamentação específica, inexistente à época dos fatos, o que afastaria a validade da atuação fiscal.

Diante desse cenário, conclui que o lançamento foi realizado por autoridade sem competência para tanto, o que comprometeria sua validade desde a origem, impondo o reconhecimento de sua nulidade, por violação às normas que disciplinam a constituição do crédito tributário e os limites de atuação da Administração Tributária.

Diferentemente do ponto de vista da recorrente, o procedimento fiscal não tratou de reconhecer formalmente o vínculo empregatício.

Compete à autoridade fiscal verificar, diante do caso concreto, se determinada relação jurídica entre particulares configura a realização do fato gerador da obrigação

previdenciária principal, definido em lei, constituindo o respectivo crédito tributário mediante o lançamento de ofício.

A obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador, no mundo real, independentemente da vontade dos particulares. Constitui fato gerador da contribuição previdenciária, dentre outras hipóteses, o exercício de atividade remunerada pela pessoa física que presta serviços em caráter não eventual, com subordinação e mediante remuneração para uma ou mais empresas (art. 12, inciso I, art. 22, inciso I, e art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

A legitimidade da atuação da fiscalização tributária se dá por força de suas atribuições legais, previstas no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 6º, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, segundo o qual:

CTN

Art. 142.

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

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

Lei nº 10.593, de 2002

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

(...)

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

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

Tal competência prevista em lei está expressa no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), veiculado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que se aplica em todos os casos de prestação de serviço remunerado pelo segurado obrigatório, ainda que formalmente revestida de outra roupagem para distorcer ou camuflar a realidade dos fatos:

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

(...)

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

(...)

Nesse sentido deve ser rejeitada a preliminar suscitada pela recorrente acerca da alegada ausência de competência da fiscalização para reconhecer relação de emprego.

Na sequência, alega a recorrente que o lançamento é nulo em razão da utilização do método de aferição indireta sem a existência de parâmetros legais específicos que disciplinem sua aplicação na apuração das contribuições sociais. Argumenta que, embora o artigo 33, § 6º, da Lei nº 8.212/1991 preveja tal sistemática, trata-se de norma que depende de regulamentação para definição dos critérios de arbitramento, inexistente no caso concreto.

Assim, defende que a adoção desse método, desacompanhada de base legal adequada, viola o princípio da legalidade tributária, previsto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, por permitir a constituição do crédito com base em critérios não previamente definidos em lei. Diante disso, conclui pela nulidade do lançamento, por ausência de fundamento legal válido para a aferição realizada.

Ocorre que, conforme pontuado pela decisão de piso, tem aplicação o art. 148 do CTN:

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Assim como art. 33 § 3º da Lei 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à

arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Nesse sentido entendo que deve prevalecer o entendimento da decisão de piso para rejeição da preliminar aventada:

Consta do relatório fiscal que, para fins de apuração do presente crédito tributário, considerou-se como salário de contribuição dos consultores o valor das notas fiscais por eles emitidas, considerando que:

“(...) 10.18.28.1. a fiscalizada não incluiu os empregados identificados neste procedimento fiscal nas folhas de pagamento e nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social GFIP;

10.18.282. as remunerações dos empregados foram pagas indiretamente a eles por meio de pessoas jurídicas e foram constatadas pela auditoria fiscal em valores destacados em notas fiscais de serviços, contabilizados pela fiscalizada bem como declarados pela mesma à Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da Declaração de Impostos Retidos Fonte - DIRF referente a "pagamentos efetuados a pessoas jurídicas".

10.18.29. O procedimento de aferição indireta para a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias está disciplinado pela Lei 8212, de 1991, em seu artigo 33, §§ 3º e 6º e no artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048, de 1999 e suas alterações. (...)”

Trata-se, assim, de critérios razoáveis, notadamente por terem sido extraídos de notas fiscais cuja veracidade não foi aqui contestada, e, portanto, ao caso aplica-se perfeitamente a regra da inversão do ônus da prova, com base no art. 33 § 3º da Lei 8.212/91.

Assim, restou demonstrado que o impugnante teve conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento, não havendo que se falar em prejuízo ao exercício das garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, e que o lançamento contém os requisitos mínimos aptos a lhe garantir a presunção de certeza e liquidez, em harmonia com o art. 142 do CTN e artigo 10 do Decreto 70.235/72, o que justifica a rejeição da preliminar de nulidade invocada.

No tocante ao procedimento fiscal, é importante ressaltar que se trata de fase de natureza oficiosa, de caráter eminentemente inquisitório, na qual ainda não há instaurado o contraditório. O direito de defesa somente surge com a apresentação da impugnação, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972.

Nesse sentido, não procede a alegação de nulidade pela ausência de contraditório na fase prévia, uma vez que esta etapa visa apenas à coleta de elementos para a constituição do crédito tributário, cabendo ao contribuinte exercer sua defesa posteriormente, como de fato ocorreu no presente caso.

Quanto a este tema, entendo que se aplica a Súmula CARF nº 162:

Súmula CARF nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ademais, a descrição constante do auto de infração demonstra de forma clara e objetiva as razões da autuação e as normas infringidas, permitindo ao contribuinte compreender integralmente a acusação e apresentar defesa técnica e detalhada, como se verifica nos autos. Desse modo, não se identifica qualquer cerceamento de defesa ou vício essencial que comprometa a validade do lançamento.

Por oportuno, ressalta-se que a atividade fiscal é vinculada à lei e deve obedecer estritamente aos comandos normativos, em conformidade com os princípios da legalidade e da vinculação do julgador administrativo. Tendo sido observados todos os requisitos legais para a constituição do crédito tributário e não havendo prova de prejuízo efetivo à defesa, rejeitam-se as preliminares de nulidade suscitadas.

Cumprindo igualmente destacar as hipóteses que ensejam a nulidade do lançamento, expressamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, diploma que rege o Processo Administrativo Fiscal. O referido dispositivo estabelece as situações em que o vício atinge a própria validade do ato, tornando-o insuscetível de convalidação, especialmente quando praticado por autoridade incompetente ou em desrespeito às garantias do devido processo legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

A análise das preliminares de nulidade apresentadas revela que não há fundamento para o acolhimento da tese defensiva. De acordo com a legislação supracitada, a nulidade de um lançamento somente se configura quando os atos são lavrados por pessoa incompetente ou quando há preterição do direito de defesa. No caso em exame, verifica-se que o auto de infração foi regularmente lavrado por autoridade competente e que todos os atos processuais foram realizados em estrita observância às normas legais, assegurando ao contribuinte pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

A recorrente alega ainda a nulidade do lançamento ao argumento de que a autoridade fiscal deixou de observar os requisitos essenciais previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente no que se refere à correta determinação do montante devido. Sustenta que, ao desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços e imputar à Recorrente a condição de empregadora, caberia ao Fisco, por coerência, considerar também os valores já recolhidos por tais pessoas jurídicas a título de contribuições sociais.

Afirma que a omissão na dedução desses valores implicou indevida majoração do crédito tributário, em afronta ao dever de apuração integral da matéria tributável e à vinculação da atividade administrativa aos ditames legais. Nesse sentido, argumenta que o lançamento foi constituído de forma incompleta e irregular, por não refletir a realidade dos recolhimentos já efetuados.

Diante disso, sustenta que a inobservância dessas exigências legais compromete a validade do lançamento, configurando vício material apto a ensejar sua nulidade, por violação às normas que regem a constituição do crédito tributário e aos princípios que orientam a atuação da Administração Pública.

Ocorre que, conforme se verifica da decisão de piso, a matéria foi abordada no processo apenso, no qual a decisão de piso deu parcial provimento a impugnação para reconhecer a necessidade de exclusão dos valores já recolhidos a título de contribuição do segurado, considerando os valores pagos pelas empresas que prestaram serviços a contribuinte.

Dessa forma não há que se falar em nulidade de questão já reconhecida a favor da contribuinte.

## **2.2 – Decadência**

A recorrente reafirma em sede recursal a ocorrência de decadência parcial do crédito tributário, no que se refere às contribuições sociais relativas a fatos geradores anteriores a

18/11/2009, sob o fundamento de que se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Nessa linha, sustenta a aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a Fazenda Pública dispõe do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar o pagamento, sob pena de extinção definitiva do crédito tributário.

Afirma que, no caso concreto, embora tenha havido recolhimentos, ainda que considerados insuficientes pela fiscalização, a ciência do lançamento somente ocorreu em 18/11/2014, quando já ultrapassado o prazo decadencial em relação aos fatos geradores anteriores a novembro de 2009, o que impediria a constituição válida do crédito tributário quanto a esse período.

Aduz, ainda, que não há comprovação de dolo, fraude ou simulação aptos a afastar a regra do artigo 150, § 4º, do CTN e autorizar a aplicação do prazo previsto no artigo 173, inciso I. Argumenta que o lançamento se baseou em presunções, especialmente quanto à alegada “pejotização”, sem demonstração concreta de intenção dolosa, o que reforçaria a incidência da decadência.

Diante disso, requer o reconhecimento da extinção parcial do crédito tributário, com o afastamento da exigência das contribuições sociais relativas aos fatos geradores alcançados pela decadência.

Não assiste razão à pretensão de reconhecimento da decadência, à luz do entendimento hoje consolidado no contencioso administrativo e na jurisprudência constitucional acerca da matéria.

É pacífico que, após a edição da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal, afastando-se definitivamente os prazos ampliados antes previstos na legislação previdenciária.

Superada essa premissa, a controvérsia não reside no prazo em si, mas no critério jurídico de sua contagem, que deve observar a sistemática do Código Tributário Nacional. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como as contribuições previdenciárias, a definição do termo inicial do prazo decadencial depende da existência ou não de pagamento antecipado, ainda que parcial.

Havendo recolhimento antecipado, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN; inexistindo pagamento, incide a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, com contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse sentido, deve ser aplicada a Súmula CARF nº 101:

Súmula CARF nº 101

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse sentido vale colacionar trecho da decisão de piso acerca da matéria:

Cabe ainda mencionar o disposto na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) n.º 971, de 13/11/2009, com relação à decadência:

Art. 443. A extinção do direito de a RFB apurar e constituir os créditos tributários, bem como o prazo de prescrição da ação para cobrança desses créditos obedecerão ao disposto no CTN.

Art. 444. Na constatação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se na constituição do crédito o disposto no inciso I do art. 173 do CTN. ( Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

É de se salientar que, no Relatório Fiscal, reproduzido parcialmente a seguir, são apresentados, pela autoridade lançadora, indícios de fraude:

(...)

10.17. A fiscalização identificou que a fiscalizada fez uso da "pejotização" para o cumprimento dos contratos de prestação de serviços firmados ao examinar os documentos e os lançamentos contábeis entregues a RFB. A pejotização contratação de profissionais sem vínculo empregatício e acontece quando os empregadores exigem que os trabalhadores que selecionam no mercado constituam pessoas jurídicas para a prestação de serviços. A prática da "pejotização" caracteriza fraude à legislação trabalhista e tributária e com fulcro no princípio da primazia da realidade quando constatada pela fiscalização tributária enseja a cobrança dos correspondentes tributos. (...)

15.1. (...) Ao adotar esse procedimento visando impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal em relação a contribuições previdenciárias bem como modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou evitar ou diferir o seu pagamento a fiscalizada praticou economia tributária indevida simulando uma contratação de pessoas físicas por meio da pessoa jurídica das quais as pessoas físicas eram sócias. (...)

Conclui-se, pois, que a decadência, no presente caso, é regida pelo disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, restando afastada a aplicação do regramento contido no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), em razão da constatação de simulação e fraude à lei, baseada em robusto conjunto probatório, cabendo ressaltar que o fato de que certas empresas contratadas terem sido constituídas antes mesmo da impugnante é irrelevante para se inferir em contrário.

Assim, observada a regra adequada de contagem do prazo decadencial prevista no CTN, não há que se falar em extinção do crédito tributário relativamente às competências impugnadas, devendo ser afastada a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

### 3. Mérito

#### 3.1 – Insubsistência do lançamento realizado com base em mera presunção e inexistência da relação de emprego – não preenchimento dos requisitos

A recorrente sustenta, no mérito, a insubsistência do lançamento ao argumento de que este foi constituído com base em meras presunções, sem a devida comprovação dos fatos que ensejariam a incidência das contribuições sociais. Defende que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, compete à autoridade fiscal demonstrar, de forma objetiva e robusta, a ocorrência do fato gerador, não sendo suficiente a utilização de indícios ou suposições para a constituição do crédito tributário.

Aduz, ainda, que o Fisco desconsiderou a regularidade das relações contratuais firmadas com pessoas jurídicas prestadoras de serviços e, com base em elementos genéricos — como exclusividade na prestação, ausência de empregados, similitude contratual e coincidência de endereços —, presumiu a existência de vínculo empregatício, sem comprovar a presença dos requisitos legais exigidos para sua caracterização. Ressalta que a configuração da relação de emprego demanda prova inequívoca da concomitância dos elementos previstos na legislação trabalhista, quais sejam: prestação de serviços por pessoa física, pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação, o que não teria sido demonstrado pela fiscalização.

Nesse sentido, argumenta que tais elementos indiciários não são suficientes, por si só, para afastar a presunção de legitimidade dos negócios jurídicos, sendo imprescindível a demonstração concreta e individualizada dos fatos que caracterizariam a relação empregatícia. Assim, conclui que o lançamento, por estar fundado em presunções frágeis e não corroboradas por prova consistente, viola o princípio da legalidade e deve ser declarado improcedente.

Passa então a recorrente a abordar todos os requisitos ensejadores da relação de emprego, iniciando pela pessoalidade, com intuito de afastá-lo da relação havida entre ela e as empresas contratadas.

A recorrente sustenta a inexistência do requisito da pessoalidade, ao argumento de que os serviços foram prestados por pessoas jurídicas regularmente constituídas, e não por pessoas físicas, o que, por si só, afastaria a caracterização de vínculo empregatício. Defende que a atuação dos sócios das empresas prestadoras de serviços, especialmente em atividades de natureza intelectual, é plenamente admitida pela legislação, sendo inclusive comum que tais atividades sejam exercidas por meio de pessoas jurídicas, nos termos da legislação aplicável.

Aduz que os elementos utilizados pela fiscalização, como a ausência de empregados nas prestadoras, a execução dos serviços pelos próprios sócios, a similitude contratual e a prestação exclusiva de serviços, não são suficientes para caracterizar pessoalidade, tratando-se de

circunstâncias inerentes ao modelo de prestação de serviços intelectuais, especialmente no setor de tecnologia da informação. Ressalta, ainda, que a possibilidade de substituição de profissionais, a atuação conjunta de mais de um sócio e a ausência de exigência de prestação pessoal afastam a conclusão de que os serviços seriam personalíssimos.

Argumenta, também, que outros elementos apontados pelo Fisco, como reembolsos de despesas, comunicações por e-mail, indicação de profissionais em contratos ou informações extraídas de páginas eletrônicas, não possuem força probatória suficiente para caracterizar vínculo de emprego, consistindo, quando muito, em indícios frágeis e imprecisos. Acrescenta que tais circunstâncias são compatíveis com relações contratuais civis e empresariais legítimas, não sendo aptas a demonstrar a existência de subordinação ou pessoalidade.

Por fim, afirma que a constituição de empresas prestadoras em momento anterior à própria recorrente, bem como a inexistência de demandas trabalhistas relacionadas, reforçam a regularidade das contratações realizadas. Nesse contexto, conclui que o lançamento se baseou em presunções indevidas e generalizações, sem a demonstração concreta dos requisitos necessários à configuração da relação de emprego, razão pela qual deve ser considerado insubsistente.

Com relação ao requisito da não-eventualidade nas relações firmadas com as pessoas jurídicas prestadoras de serviços, a recorrente sustenta pela sua inexistência argumentando que a própria documentação fiscal evidencia a descontinuidade na prestação, com períodos em que não houve execução de serviços. Além disso, destaca que diversas empresas contratadas também prestavam serviços a outros clientes, o que afasta a alegação de habitualidade exclusiva em favor da recorrente.

Aduz, ainda, que algumas contratações ocorreram por curtos períodos, o que reforçaria o caráter eventual das atividades desempenhadas. Afirma, também, que a fiscalização incorre em equívoco ao presumir a não-eventualidade com base na suposta vinculação dos serviços à atividade-fim da recorrente, destacando que parte relevante das atividades desempenhadas pelas contratadas possui natureza distinta, conforme demonstrado pelos diferentes enquadramentos de CNAE.

Nesse contexto, argumenta que mesmo quando há alguma relação entre os serviços prestados e a atividade da contratante, não há vedação legal à terceirização, especialmente de atividades-meio, sendo legítima a contratação de empresas especializadas para execução de determinadas tarefas. Assim, conclui que os elementos apontados pelo Fisco não são suficientes para caracterizar a não-eventualidade, tratando-se, na realidade, de relações comerciais típicas e juridicamente válidas, não configuradoras de vínculo empregatício.

A recorrente sustenta a inexistência do requisito da onerosidade na forma exigida para a configuração da relação de emprego, ao argumento de que os pagamentos realizados decorreram de contratos firmados com pessoas jurídicas, e não de remuneração direta a pessoas físicas a título de salário. Destaca que a simples existência de contraprestação financeira não é

suficiente para caracterizar vínculo empregatício, uma vez que qualquer prestação de serviços no mercado é passível de valoração econômica, inclusive nas relações civis e empresariais.

Aduz que, no caso concreto, os valores foram pagos às empresas contratadas, conforme comprovado nos autos, inexistindo prova de que tais montantes tenham sido destinados diretamente aos supostos empregados. Além disso, ressalta que os pagamentos não apresentavam caráter fixo ou contínuo, havendo variações e até reduções ao longo do tempo, circunstância incompatível com a natureza salarial, que, por regra, é estável e irredutível.

Nesse contexto, argumenta que os elementos apontados pela fiscalização não são aptos a demonstrar a existência de onerosidade típica da relação de emprego, mas apenas evidenciam relações contratuais legítimas entre pessoas jurídicas, razão pela qual não se configura o requisito necessário à caracterização do vínculo empregatício.

Com relação a subordinação, a recorrente sustenta que as empresas prestadoras de serviços não atuavam com exclusividade, fato reconhecido pela própria fiscalização ao identificar a emissão de notas fiscais destinadas a diversos outros clientes. Argumenta que tal circunstância evidencia a autonomia das pessoas jurídicas contratadas e afasta a alegação de vínculo empregatício, uma vez que demonstra sua atuação regular no mercado, em consonância com o princípio da livre iniciativa.

Destaca, ainda, que mesmo nos casos em que a recorrente figurava como principal cliente de determinadas empresas, tal fato não autoriza, por si só, a conclusão pela existência de relação de emprego, tratando-se de situação comum no âmbito empresarial. Nesse sentido, afirma que a interpretação adotada pela fiscalização se baseia em presunções indevidas, sem a devida comprovação da presença concomitante dos requisitos legais caracterizadores do vínculo laboral.

Aduz, também, que as empresas contratadas estavam regularmente constituídas e em plena atividade, o que reforça a natureza estritamente mercantil das relações mantidas. Acrescenta que a ausência de determinados dados nas notas fiscais, como e-mail ou telefone, não possui relevância jurídica para caracterização de vínculo empregatício, uma vez que tais informações sequer são exigidas pela legislação aplicável.

Por fim, argumenta que o lançamento foi constituído com base em elementos genéricos e sem análise individualizada dos contratos firmados, deixando de observar o dever de comprovação precisa do fato gerador. Sustenta que a autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus probatório que lhe compete, valendo-se de indícios frágeis e conclusões genéricas, o que compromete a validade do lançamento e impede o reconhecimento da relação de emprego pretendida.

Já a fiscalização, assim como a decisão de piso, entenderam que os requisitos ensejadores da relação de trabalho simulada estão comprovados, conforme trecho a seguir, extraído do Relatório Fiscal (e-fls. 213/372):

10.18.27.1. A fiscalização concluiu que o enquadramento das pessoas físicas contratadas como consultores é na categoria de empregado em virtude da documentação analisada e anexada ao presente relatório fiscal e das constatações feitas, como segue:

10.18.27.1.1. PESSOALIDADE – A fiscalização constatou pelo exame dos documentos apresentados pela fiscalizada e pelas empresas diligenciadas que o objeto da contratação – consultoria em tecnologia da informação – exige, na verdade, a existência de uma pessoa específica, preparada e com capacidade técnica adequada para cumprimento da demanda contratada. A fiscalização concluiu que daí decorre a pessoalidade porque quem detém o conhecimento técnico e realiza as tarefas designadas pela fiscalizada é a pessoa física e não a pessoa jurídica.

O contrato de trabalho é ajustado em função de determinada pessoa. O trabalho com o qual o empregador pode contar é o de uma pessoa específica. A fiscalização constatou que os serviços tomados da fiscalizada eram prestados por pessoas físicas – consultores na área de tecnologia da informação, contratados por meio de pessoas jurídicas para dissimular o real propósito do negócio jurídico. A fiscalização verificou que os profissionais contratados pela fiscalizada são pessoas de profundo conhecimento técnico na área de tecnologia da informação, de difícil substituição, disputados pelas empresas que atuam no mesmo segmento econômico, se distinguem pela experiência e elevado grau de especialização e capacitação e, por isto, são contratados e mantidos a serviço da fiscalizada. A fiscalização considerou que é cristalina a prova da pessoalidade onde no Anexo 01 ao contrato de prestação de serviços tomados pela fiscalizada é identificado o nome, CPF e cargo, valor hora / mês da remuneração da pessoa física responsável pela atividade contratada e, também, a fiscalização constatou que nos contratos de prestação de serviços celebrados com clientes a fiscalizada indicava o profissional responsável pelo atendimento / relacionamento entre ela e o respectivo cliente ou indicava o consultor responsável pelo cumprimento das tarefas contratadas. A fiscalização reuniu provas que demonstram que embora a formalização do contrato seja entre pessoas jurídicas - a fiscalizada e seus prestadores de serviços – a realidade verificada é outra quer seja a realização das tarefas contratadas é feita pela pessoa física identificada e qualificada no Anexo 01 dos contratos analisados. A prestação pessoal dos serviços também ficou comprovada nos relatórios de viagens onde se observou, de forma individualizada conforme especificado nos itens deste relatório fiscal, que tais relatórios de viagens são emitidos pelas pessoas físicas contratadas e se destinam a: prestar contas de quilometragem rodada para fins de recebimento da vantagem correspondente ao adicional por quilometro rodado e/ou para comprovar o valor do estacionamento pago, mensalmente, para fins de ressarcimento de 50% (cinquenta por cento) do respectivo valor. A pessoalidade e a identidade da pessoa física ficam, também, evidenciados quando o grupo LPJ editou a Instrução Normativa nº. 003/2009, que estabelece critérios, procedimentos e

responsabilidade a serem observadas para a realização de despesas de viagens, alimentação e outras de empregados e terceiros (consultores, fornecedores, prestadores de serviços contratados e outros), quando realizadas, exclusivamente, a serviço das empresas A & S, Korun e LPJ e atribui a concessão diretamente a todos os profissionais – consultores contratados por meio de pessoa jurídica dos benefícios ali implementados bem como condiciona o pagamento ao cumprimento de normas especificadas no ato normativo interno do grupo de empresas do qual a fiscalizada é parte. A fiscalização comprovou, ainda, a pessoalidade nos casos de empregados que laboram concomitantemente sob as normas da CLT e intermediados por pessoas jurídicas – PJ no cruzamento entre os dados contidos no Livro de Registro de Empregados da fiscalizada e os dados pessoais dos sócios das pessoas jurídicas que intermediaram as contratações. A fiscalização concluiu que a relação se dá entre a fiscalizada e os contratados na identidade de suas pessoas físicas. A fiscalização identificou, também, a pessoalidade na prestação de serviços quando analisou os contratos de prestação de serviços e no contrato que definiu como “primeiro modelo”, na cláusula segunda observou que está estabelecido que “ a contratada receberá pelos serviços ora contratados o valor de R\$ .....(.....) por hora de trabalho” e que seriam “consideradas o mínimo de 168 horas por mês”. A fiscalização , em face da clareza da redação da cláusula segunda, não teve dúvida de que só é remunerado por hora trabalhada a pessoa física. A pessoa jurídica recebe por serviços prestados ou bem entregue ao contratante. A fiscalização identificou, também, a pessoalidade no contrato que definiu como “segundo modelo” na cláusula 1.1 , que disciplina a prestação de serviços tomados “por intermédio de seus sócios, empregados ou prepostos (doravante conjuntamente designados Profissionais)”.

10.18.27.1.2. NÃO EVENTUALIDADE – A fiscalização verificou na relação entre a fiscalizada e os consultores contratados por meio de pessoas jurídicas que a atividade realizada é de natureza não eventual e está intimamente ligada a atividade fim da fiscalizada bem como à essencialidade e necessidade permanente da fiscalizada para que esta possa cumprir com os compromissos contratuais, firmados com seus clientes. A fiscalização apurou que em face do reduzido número de empregados especializados na área de consultoria, existente no quadro de pessoal da fiscalizada foi utilizado como “artifício” para a formação da equipe de profissionais especializado a contratação por meio de pessoas jurídicas, o que implicou em economia tributária indevida. A fiscalizada é uma empresa que tem, repita-se, como atividade preponderante à consultoria em tecnologia da informação, conforme disposto em seu contrato social e alterações contratuais, vigentes no período deste procedimento fiscal e essas são as atividades realizadas pelos contratados “profissionais”, consistindo no próprio objeto econômico da fiscalizada, conforme já demonstrado no presente relatório fiscal seja pela indicação da CNAE dos prestadores de serviços seja pela descrição dos serviços constantes no corpo das notas fiscais analisadas, entregues a RFB pela fiscalizada em resposta ao TIF 007/2014 e pelas prestadoras diligenciadas em

resposta ao TIF 001/2014. A fiscalização constatou, também, que é comprovação da não eventualidade a habitualidade da prestação de serviços por meio de emissão, mensalmente, de notas fiscais correspondentes ao trabalho realizado pela pessoa física e cujos dados a fiscalização extraiu do arquivo digital – formato MANAD, entregue pela fiscalizada a RFB e referente à contabilidade da fiscalizada no período compreendido entre janeiro/2009 a dezembro/2010. A fiscalização constatou, ainda, a não eventualidade por meio da remuneração ajustada onde não se verifica retificação ou acerto, pois está definida pela determinação da quantidade de horas trabalhadas / mês. A fiscalização constatou, também, que é comprovação da não eventualidade os contratos celebrados entre fiscalizada e consultor por meio de pessoa jurídica porque os mesmos são firmados por um determinado período e prorrogados por prazo indeterminado, conservando a mesma remuneração.

10.18.27.1.3. SUBORDINAÇÃO – A fiscalização constatou a subordinação econômica, hierárquica e jurídica das pessoas físicas contratadas com intermediação de pessoas jurídicas de quem eram sócias. A fiscalização para o caso em questão não considerou a subordinação técnica por ter constatado que os contratados detêm especialização de alto nível e remuneração elevada. A fiscalização verificou a subordinação econômica por meio dos pagamentos registrados na contabilidade da fiscalizada, efetuados, mensalmente, na forma pactuada nos contratos apresentados e nas datas nele previstas como contraprestação das atividades executadas. A fiscalização constatou a subordinação hierárquica em decorrência da determinação dos serviços a ser executado estarem especificados genericamente nos contratos e também no Anexo 01 aos mencionados contratos onde é explícita a indicação do trabalhador que executará os serviços, o número mínimo de horas a serem remuneradas e o valor da hora trabalhada e, também, é expresso de forma genérica o serviço a ser realizado. A fiscalização verificou que o consultor – enquadrado pela fiscalização como segurado obrigatório da Previdência Social na categoria de empregado – está sujeito ao cumprimento do encargo estabelecido no contrato por prazo indeterminado. A fiscalização verificou, ainda, que as atividades a serem realizadas pelo consultor são quaisquer serviços especializados tomados pelos clientes da fiscalizada e realizados em total de no mínimo 168 (cento e sessenta e oito) horas de trabalho / mês. A fiscalização verificou, ainda, que os contratos celebrados entre a fiscalizada e as pessoas jurídicas que acobertaram a relação laboral guardam uma similaridade conforme já foi reproduzido neste relatório fiscal, o que por si só já preconiza a subordinação, pois inexistente a liberalidade do contratado de interpor qualquer condição pessoal, tal é a regra já imposta pela subordinação a que estão submetidos. A fiscalização observou, também, que a subordinação jurídica decorre do contrato de trabalho e na fiscalizada a subordinação decorre da indicação de atividades a serem realizadas pelos consultores e que estão previstas nos contratos celebrados entre a fiscalizada e seus clientes acrescidos das previsões contratuais incluídas nos contratos firmados com os consultores por meio das pessoas jurídicas das quais os mesmos

são sócios. A fiscalização observou, ainda, que na fiscalizada a subordinação fica evidenciada pela obrigação do profissional contratado por meio de pessoa jurídica em apresentar folha mensal de horas trabalhadas para fins de apuração da remuneração mensal. A fiscalização emitiu o TIF 008/2014 e intimou a fiscalizada a apresentar cópia da folha mensal de horas trabalhadas (timesheet) dos profissionais envolvidos na prestação de serviços. A fiscalizada não apresentou o controle correspondente às horas trabalhadas no mês para cálculo do valor mensal da remuneração. A fiscalizada em resposta ao TIF 008/2014 entregou a RFB as cópias de e-mails da fiscalizada para alguns dos seus contratados encaminhando dados para emissão da nota fiscal capeados por ofício datado de 05 de setembro de 2014. A fiscalização cruzou os documentos apresentados em resposta ao TIF 007/2014 – Espelho de Nota Fiscal (Anexo Z21) com as informações prestadas em resposta ao TIF 008/2014 e verificou que, preliminarmente, a emissão do e-mail informando os dados para que o prestador extraísse a nota fiscal era feita uma apuração do número de horas trabalhadas e emitido o espelho de nota fiscal onde era detalhado o tempo real (número de horas trabalhadas), o tempo calculado (número de horas consideradas trabalhadas), o tempo adicionado, o tempo subtraído, o valor hora, valor mínimo, valor fixo, bônus, impostos, valor bruto e valor líquido. A fiscalização concluiu que o tempo real (número de horas trabalhadas) tem que ser extraído de documento de emissão da pessoa física contratada por meio de pessoa jurídica e é similar à folha / cartão de ponto do empregado. A fiscalização concluiu que a subordinação ficou configurada em virtude do comando rotineiro dos trabalhos a serem desenvolvidos pelo profissional – consultor – em face da descrição genérica do objeto descrito nos contratos examinados e em face do controle de frequência (folha de ponto) do consultor. A fiscalização repita-se, constatou que os contratos eram padronizados e trazem como objeto a atividade de consultoria e não detalham o projeto a ser cumprido e também não fazem nenhuma referência a cronograma de execução. A fiscalização identificou que o profissional contratado por meio de pessoa jurídica integrava a equipe de profissionais da fiscalizada, atuava sobre o comando da fiscalizada e de forma rotineira era escalado para executar os serviços tomados da fiscalizada. A fiscalização identificou, ainda, a subordinação nos contratos de prestação de serviços que seguiram o padrão indicado neste relatório fiscal como “segundo modelo” na Cláusula Sétima – itens 7.1 e 7.2 onde estão definidas as garantias e responsabilidades. A fiscalização observou que fica evidenciado na cláusula sétima o poder de comando da contratante – a fiscalizada – sobre os profissionais contratados por meio de pessoa jurídica quando a fiscalizada estabeleceu como dever do profissional contratado por meio de pessoa jurídica o refazimento da atividade sem ônus adicional. A fiscalização observou que uma penalidade imposta na cláusula sétima do contrato, repita-se, é o refazimento da tarefa sem ônus adicional para a fiscalizada – empregadora. A fiscalização observou, também, que outra penalidade a ser imposta pela fiscalizada ao contratado - pessoa física por meio de pessoa jurídica é a rescisão contratual nos casos em que o serviço for

executado em desconformidade com as especificações e prazos avençados e for descumprido o padrão de ética a ser observada pela contratante junto aos seus clientes.

Isto porque o contrato prevê que nessas circunstâncias o refazimento dos serviços não é considerado penalidade suficiente para corrigir a situação e a punição prevista no contrato é a rescisão contratual sem qualquer notificação prévia. A fiscalização concluiu pela análise específica desses itens do contrato corroborada pela análise dos demais documentos apresentados que quem executa o trabalho são as pessoas físicas subordinadas à fiscalizada, quem atua obedecendo aos padrões éticos de comportamento é a pessoa física e quem sofrerá as penalidades decorrentes da execução do contrato fora dos padrões de qualidade estabelecidos ou contrariando os padrões de ética apregoados pela fiscalizada é, também, a pessoa física contratada por meio de pessoa jurídica.

10.18.27.1.4. REMUNERAÇÃO – A fiscalização verificou que a remuneração está consubstanciada pelos pagamentos efetuados aos profissionais executores das atividades de consultoria, mensalmente, sob o disfarce de pagamento a pessoa jurídica.

O acórdão recorrido considerou que a descrição dos fatos e as provas documentais trazidas pela autoridade lançadora, em confronto com os argumentos da impugnante, eram suficientes para caracterizar a prestação de serviços pelos profissionais na condição de segurado empregado, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212, de 1991, em face da comprovação dos requisitos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

Entendo que não assiste razão à recorrente. O conjunto probatório reunido pela fiscalização, examinado em conjunto e não de forma fragmentada, demonstra de forma consistente a presença cumulativa dos quatro requisitos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212/91, e evidencia hipótese de simulação, e não de terceirização lícita.

Quanto à pessoalidade, a fiscalização identificou, na quase totalidade dos casos examinados, Anexo 01 aos contratos de prestação de serviços contendo nome, CPF e cargo da pessoa física responsável pela execução, elemento que a própria decisão recorrida corretamente qualifica como prova cristalina da pessoalidade, por vincular a contratação a pessoa determinada e não substituível. Reforça essa conclusão a circunstância de que, nos casos em que mais de uma pessoa física figurava vinculada à mesma pessoa jurídica, a própria fiscalização adotou como critério de individualização o rateio conforme os termos do Anexo 01 (item 10.18.30.2 do relatório fiscal), circunstância que, como se verá adiante, é decisiva para o tratamento de alguns casos específicos.

Quanto à não eventualidade, corretamente afastou a decisão recorrida a vinculação desse requisito a critério meramente temporal, adotando o entendimento consolidado de que a eventualidade deve ser aferida pela essencialidade do serviço à atividade-fim do tomador. No caso concreto, a fiscalização demonstrou que a fiscalizada mantinha reduzido quadro de empregados formalmente registrados como consultores (quatro, durante praticamente todo o período

fiscalizado) para atender a uma carteira de clientes de grande porte, e que os profissionais contratados via pessoa jurídica exerciam, de forma contínua e prorrogável por prazo indeterminado, exatamente a mesma atividade de consultoria em tecnologia da informação que constitui o objeto social da fiscalizada.

Quanto à subordinação, o relatório fiscal identificou um conjunto convergente de indícios: contratos padronizados em dois modelos, sem especificação de projeto ou cronograma; exigência de controle de horas mediante espelho de nota fiscal equivalente a folha de ponto; cláusulas de rescisão unilateral e de refazimento de serviço sem ônus adicional; e integração dos profissionais à estrutura permanente de atendimento aos clientes da fiscalizada. Tais elementos, tomados em conjunto, superam a subordinação meramente estrutural ou objetiva, que a jurisprudência do STF, no Tema 725, reconhece como insuficiente, isoladamente, para descaracterizar a terceirização lícita e evidenciam verdadeiro poder de comando direto sobre a execução do trabalho.

Quanto à onerosidade, restou comprovada pela remuneração calculada sistematicamente por hora trabalhada, com piso mínimo de 168 horas mensais, em manifesto paralelismo com o critério de jornada mensal padrão de trabalhador subordinado.

Não prospera, portanto, a alegação de licitude da terceirização com base no Tema 725 do STF. Referido precedente assegura a licitude da terceirização de atividades, inclusive a atividade-fim, mas não afasta o poder-dever da autoridade fiscal de desconsiderar, à luz da primazia da realidade e dos arts. 116, 118 e 149, VII, do CTN, contratações que, sob a aparência de relação entre pessoas jurídicas, dissimulam verdadeira relação de emprego comprovada por elementos concretos, o que é precisamente a hipótese dos autos, e não a de mera coordenação empresarial entre partes autônomas.

No entanto, a adesão à tese geral não dispensa o exame individualizado de cada prestador, especialmente porque a própria metodologia da fiscalização pressupõe identificação nominal e documental de quem efetivamente executou o serviço (item 10.18.30.1 do relatório fiscal).

Dos 62 prestadores examinados na tabela a seguir, cinco não apresentam tal individualização com a segurança exigida, por três ordens de razão distintas: (i) ausência de individualização entre dois prestadores vinculados à mesma nota fiscal (itens 54 e 56); (ii) ausência de qualquer elemento de individualização documental, associada a faturamento episódico (itens 42 e 55); e (iii) ausência de individualização documental não obstante a habitualidade do faturamento (item 53).

| Nº | Profissional           | Pessoa jurídica          | Fundamento                                                                                                                      | Conclusão |
|----|------------------------|--------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1  | Renato Alves<br>Penido | IOS Informática<br>Ltda. | Anexo 01 nominal ao contrato, remuneração por hora com piso de 168h/mês. Faturamento mensal exclusivo e sequencial de 05/2009 a | Mantido   |

| Nº | Profissional                                           | Pessoa jurídica                               | Fundamento                                                                                                                                                                                       | Conclusão |
|----|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
|    |                                                        |                                               | 12/2010.                                                                                                                                                                                         |           |
| 2  | Mauro Afonso Viana Júnior                              | MF Informática Ltda.                          | Contrato no padrão “primeiro modelo”, remuneração por hora, piso de 168h/mês, vencimento nº 5º dia útil. Faturamento ininterrupto de 01/2009 a 12/2010.                                          | Mantido   |
| 3  | Fábio Henrique Arruda                                  | FHA Consultoria Ltda.                         | Anexo 01 nominal, objeto genérico sem cronograma. Faturamento a partir de 06/2010.                                                                                                               | Mantido   |
| 4  | Leonardo Luiz Ribeiro Damas                            | L & D Consultoria Ltda.                       | Sede compartilhada (Rua dos Goitacazes). Remuneração por hora, piso de 168h/mês, cláusula de desconsideração de horas in itinere. Faturamento de 09 a 12/2010.                                   | Mantido   |
| 5  | Marcos André Valle Morcatti e Luci Aparecida de Aguiar | Morcatti & Aguiar Consultoria Ltda.           | Sede compartilhada. Contratos distintos com a fiscalizada (02/08/2010) e com a DTS (01/11/2010), mesma estrutura, mesmos dois sócios individualizados por Anexo 01. Faturamento de 09 a 12/2010. | Mantido   |
| 6  | Ana Flávia Néri Pinto Teixeira                         | WA Consultoria Ltda.                          | Declaração de tomador único, ausência de empregados, Anexo 01 nominal. Faturamento de 04 a 12/2010.                                                                                              | Mantido   |
| 7  | Gustavo Galvani Resende                                | GP & P Consultoria Ltda.                      | Sede compartilhada. Anexo 01 nominal. Faturamento ininterrupto de 01/2009 a 12/2010.                                                                                                             | Mantido   |
| 8  | José Gamaliel Alves de Souza                           | Mamabervi Consultoria em Gestão de T.I. Ltda. | Sede no escritório de contabilidade da fiscalizada. Anexo 01 nominal, remuneração por hora com oscilações mensais incompatíveis com projeto específico. Faturamento de 10/2009 a 12/2010.        | Mantido   |
| 9  | Alexandre Canabrava França                             | Boreal Consultoria Ltda.                      | Sede residencial, mãe e filho como sócios. Identificação nominal em proposta técnica a cliente. Faturamento exclusivo de 01/2009 a 12/2010.                                                      | Mantido   |

| Nº | Profissional                   | Pessoa jurídica                         | Fundamento                                                                                                                                                  | Conclusão |
|----|--------------------------------|-----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 10 | Ronan Magalhães Vilela         | Magalhães & Vilela Informática Ltda.    | Sede residencial. Declaração de execução exclusiva pelos sócios. Identificação nominal na cláusula de notificações. Faturamento de 03 a 12/2010.            | Mantido   |
| 11 | Adolfo Olímpio Nolasco Mendes  | Adolfo Olímpio Nolasco Mendes Ltda.     | Declaração de execução exclusiva pelo sócio desde a constituição. Anexo 01 nominal. Faturamento exclusivo de 12/2009 a 12/2010.                             | Mantido   |
| 12 | Adriana Amorim Martins         | AAmorim Consultoria e Treinamento Ltda. | Sede residencial. Anexo 01 nominal com cargo especificado. Faturamento ininterrupto de 08/2009 a 12/2010.                                                   | Mantido   |
| 13 | Laio de Assis Oliveira         | Goal Consultoria e Informática Eireli   | Remuneração por hora com piso de 168h/mês, condicionada a aprovação de medição. Faturamento ininterrupto de 01/2009 a 12/2010.                              | Mantido   |
| 14 | Rogério Castro Tristão         | Info Castro Informática Ltda.           | Sede residencial dos cônjuges sócios. Contrato com remuneração/hora e piso de 168h/mês. Faturamento de 04/2009 a 07/2010.                                   | Mantido   |
| 15 | Mércia Ione Moreira            | M I M Sistemas Ltda.                    | Sede em escritório de contabilidade. Anexo 01 com cargo especificado. Faturamento de 09 a 12/2010.                                                          | Mantido   |
| 16 | Glaucio Moreira Nunes          | LG Nunes Informática Ltda.              | Sem sede compartilhada, sem Anexo 01. Habitualidade superior a 10 competências, considerada suficiente para caracterizar não eventualidade                  | Mantido   |
| 17 | Anderson Leal Mendonça         | A & DM Informática Ltda.                | Sede residencial. Anexo 01 nominal. Faturamento de 07 a 12/2010.                                                                                            | Mantido   |
| 18 | Maxwell Erick de Souza Moreira | M & C Consultoria e Tecnologia Ltda.    | Sede compartilhada. Totalidade das notas emitidas exclusivamente para empresas do grupo econômico de fato (fiscalizada e DTS). Faturamento em 11 e 12/2010. | Mantido   |
| 19 | Guilherme Araújo Caldeira      | MG Consultoria Empresarial Ltda.        | Anexo 01 com cargo de Consultor CO. Linha de faturamento em TI segregada de outra atividade                                                                 | Mantido   |

| Nº | Profissional                | Pessoa jurídica                                 | Fundamento                                                                                                                                                                                                                | Conclusão |
|----|-----------------------------|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
|    |                             |                                                 | (fonoaudiologia) da mesma PJ. Faturamento de 08 a 12/2010.                                                                                                                                                                |           |
| 20 | Sergio Gomes de Deus Junior | Consap Consultoria em Sistemas Gerenciais Ltda. | Anexo 01 com remuneração por hora e piso de 168h/mês, condicionado a medição aprovada. Faturamento ininterrupto de 03/2009 a 07/2010. Pessoa jurídica posteriormente declarada inexistente de fato pela Prefeitura de BH. | Mantido   |
| 21 | Aldrin Ferreira da Rocha    | AFR Consultoria Assessoria e Treinamento Ltda.  | Identificação nominal em relatórios de despesa de viagem e em proposta técnica a cliente. Faturamento regular de 01/2009 a 09/2010.                                                                                       | Mantido   |
| 22 | José Carlos Nepomoceno      | José Carlos Nepomoceno Comercial                | Remuneração fixa mensal (não por hora/168h). Pessoa jurídica declarada inexistente de fato pela Prefeitura de BH — fundamento autônomo e suficiente. Faturamento de 01/2009 a 05/2010.                                    | Mantido   |
| 23 | Alexandre Mello Manso       | Aldebaram Informática Ltda.                     | Sede em escritório de contabilidade. Anexo 01 com remuneração por hora e piso de 168h/mês. Faturamento ininterrupto de 01/2009 a 12/2010.                                                                                 | Mantido   |
| 24 | Paulo César Cerqueira Vaz   | COPC Consultoria Ltda.                          | Anexo 01, remuneração por taxa-hora, reembolso conforme IN 003/2009 do Grupo LPJ. Faturamento de 06/2010 a 12/2010.                                                                                                       | Mantido   |
| 25 | Gustavo André Gonçalves     | Primar Tecnologia e Desenvolvimento Ltda.       | Sociedade mãe/filho, sede residencial. Anexo 01 nominal. Faturamento ininterrupto de 06/2009 a 12/2010.                                                                                                                   | Mantido   |
| 26 | Paulo Ferreira Café         | Nova Consultoria Ltda.                          | Contrato específico alocando-o nominalmente como Consultor Sênior SAP-SD. Faturamento regular de 02/2009 a 12/2010.                                                                                                       | Mantido   |
| 27 | André Silva                 | AFS Assessoria & Consultoria Empresarial Ltda.  | E-mail da fiscalizada negociando diretamente com a pessoa física o valor/hora — qualificado pela própria fiscalização como simulação.                                                                                     | Mantido   |

| Nº | Profissional                            | Pessoa jurídica                                                | Fundamento                                                                                                                                                                                         | Conclusão |
|----|-----------------------------------------|----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
|    |                                         |                                                                | Faturamento de 09/2009 a 02/2010.                                                                                                                                                                  |           |
| 28 | Ana Regina de Sampaio Carvalho          | ARSC Serviços S/C Ltda.                                        | Anexo 01 com cargo e remuneração especificados. Subcontrato de terceiro tomador a identifica como empregada da fiscalizada — confissão extrajudicial. Faturamento de 06/2009 a 03/2010.            | Mantido   |
| 29 | Rafael Costa de Castro Ferreira         | Pivitech Serviços de Informática Ltda.                         | Anexo 01 com cargo e remuneração especificados. Mesmo subcontrato de terceiro a identifica como empregado da fiscalizada. Faturamento ininterrupto de 06/2009 a 12/2010.                           | Mantido   |
| 30 | Deisimar de Carvalho                    | Deisimar de Carvalho Consultoria - ME                          | Ex-empregada da fiscalizada até 31/03/2009; a partir de 01/04/2009 passou a faturar via PJ constituída para esse fim, mesmas atividades, mesmo padrão de remuneração. Faturamento de 05 a 10/2009. | Mantido   |
| 31 | Gustavo Rocha                           | Rocha e Torrezani Consultoria Ltda. ME                         | Anexo 01 com cargo de Consultor ABAP e remuneração/hora. Faturamento ininterrupto de 09/2009 a 12/2010.                                                                                            | Mantido   |
| 32 | Jeanderson Geraldo Mendonça de Oliveira | T & M Tecnologia Ltda. / Solution Consulting Informática Ltda. | Anexo 01 com cargo de Consultor MM/MM e piso de 168h/mês. Faturamento de 10 a 12/2010.                                                                                                             | Mantido   |
| 33 | Adriani Romária dos Santos Oliveira     | T & M Tecnologia Ltda. / Solution Consulting Informática Ltda. | Anexo 01 com cargo de Consultor MM e piso de 168h/mês. Faturamento de 10 a 12/2010.                                                                                                                | Mantido   |
| 34 | Tiago Henrique de Oliveira Batista      | T & M Tecnologia Ltda.                                         | Anexo 01 com cargo de Consultor ABAP, piso de 168h/mês, valor fixo mensal. Faturamento ininterrupto de 09 a 12/2010.                                                                               | Mantido   |
| 35 | Walter Albergaria Júnior                | WR Sistemas e Consultoria Ltda.                                | Anexo 01 com cargo de Consultor BW e remuneração/hora. Faturamento ininterrupto de 07 a 12/2010.                                                                                                   | Mantido   |

| Nº | Profissional                  | Pessoa jurídica                                | Fundamento                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Conclusão |
|----|-------------------------------|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 36 | Marco Aurélio Barreto Modesto | MABM Consultoria e Sistemas Ltda.              | Anexo 01 com cargo de Consultor BW e remuneração/hora. Faturamento ininterrupto de 04 a 12/2010.                                                                                                                                                                                                                                                | Mantido   |
| 37 | João Gabriel Costa Rocha      | Info Maker Ltda.                               | Anexo 01 com cargo de Consultor ABAP, notas fiscais discriminando horas e valor unitário. Faturamento ininterrupto de 02/2009 a 12/2010.                                                                                                                                                                                                        | Mantido   |
| 38 | Mariana Paixão Alvim          | MPA Consultoria e Informática Ltda.            | Anexo 01 com cargo de Consultor FI e piso de 168h/mês. Faturamento ininterrupto de 07 a 12/2010.                                                                                                                                                                                                                                                | Mantido   |
| 39 | Fabício Alves Vieira          | FAV Consultoria Ltda.                          | Anexo 01 com cargo de Consultor ABAP e piso de 168h/mês. Pessoa jurídica declarada inexistente de fato pela Prefeitura de BH. Faturamento de 04 a 09/2009.                                                                                                                                                                                      | Mantido   |
| 40 | Fabiane Lopes de Melo         | Lopes & Filho Consultoria em Informática Ltda. | Anexo 01 com cargo de Consultor FI e piso de 168h/mês. Faturamento ininterrupto de 04 a 12/2010.                                                                                                                                                                                                                                                | Mantido   |
| 41 | Klaiton Lopes de Lima         | Klima Consultoria em Informática Ltda.         | Anexo 01 com cargo de Consultor MM, piso de 168h/mês. Pessoa jurídica declarada inexistente de fato pela Prefeitura de BH. Faturamento de 06 a 12/2010.                                                                                                                                                                                         | Mantido   |
| 42 | Douglas Luiz Assis Diniz      | D & D Consultoria em Informática Ltda.         | Sem Anexo 01 e sem sede própria identificada; relatório de despesa de viagem assinado pessoalmente não supre, isoladamente, a ausência de individualização contratual. Faturamento restrito a três competências (09 a 11/2009), abaixo do patamar de habitualidade adotado nos demais itens como suficiente para suprir a ausência de Anexo 01. | Excluído  |
| 43 | Wagner Sabino dos Santos      | W2V Informática Ltda. ME                       | Sem sede compartilhada, sem Anexo 01. Habitualidade de cinco competências (06 a 10/2010), considerada suficiente para caracterizar não eventualidade.                                                                                                                                                                                           | Mantido   |

| Nº | Profissional                          | Pessoa jurídica                                 | Fundamento                                                                                                                                                                                             | Conclusão |
|----|---------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 44 | Marcelo Prado Pereira                 | Infor Marc Ltda.                                | Sem sede compartilhada, sem Anexo 01. Faturamento mensal ininterrupto de 08 a 12/2010 (cinco competências), valor fixo.                                                                                | Mantido   |
| 45 | Julio Cesar Terra Babeto              | JCT Babeto Consultoria                          | Sede compartilhada (Rua dos Goitacazes). Faturamento mensal ininterrupto de 09 a 12/2010, valor fixo.                                                                                                  | Mantido   |
| 46 | Albert Marques Brandão Santos         | Adema Informática Ltda. ME                      | Sem sede compartilhada, sem Anexo 01. Faturamento mensal ininterrupto de 08 a 12/2010 (cinco competências), valor fixo.                                                                                | Mantido   |
| 47 | Washington da Silva Ferreira          | Rochha Consultoria Ltda.                        | Sem sede compartilhada, sem Anexo 01. Faturamento mensal ininterrupto de 07/2009 a 05/2010 (onze competências consecutivas).                                                                           | Mantido   |
| 48 | Paula Ribeiro Ferreira                | Paula Ribeiro Ferreira (firma individual)       | Sem sede compartilhada, sem Anexo 01. Faturamento mensal ininterrupto de 05 a 10/2010 (seis competências).                                                                                             | Mantido   |
| 49 | Eduardo Batista Leite                 | EB Leite Consultoria - ME                       | Sede compartilhada (Rua dos Goitacazes). Faturamento mensal ininterrupto de 09 a 12/2010.                                                                                                              | Mantido   |
| 50 | Rodolfo Amaral Gonçalves              | R & W Sistemas e Consultoria Ltda.              | Sede compartilhada. Faturamento mensal de 09 a 11/2010.                                                                                                                                                | Mantido   |
| 51 | Pedro Alexandre Bergo Gonçalves Pinto | Pedro A. B. Gonçalves Pinto Informática         | Sede compartilhada. Faturamento mensal ininterrupto de 08 a 11/2010, valor fixo.                                                                                                                       | Mantido   |
| 52 | Gustavo Oliveira Andrade              | Faria Andrade Consultoria Ltda.                 | Sem Anexo 01 nem relatório de viagem individualizado; habitualidade evidenciada por faturamento mensal praticamente ininterrupto de 01/2009 a pelo menos 07/2010, valores regulares.                   | Mantido   |
| 53 | Gustavo Oliveira Cruz                 | Gustavo e Luciana Consultoria em Sistemas Ltda. | Sem Anexo 01, relatório de viagem ou qualquer documento de individualização; o nome não consta de nenhuma das tabelas de individualização do próprio relatório fiscal (itens 10.18.26.1 e 10.18.26.2), | Excluído  |

| Nº | Profissional                                                      | Pessoa jurídica                              | Fundamento                                                                                                                                                                                                                                                                               | Conclusão       |
|----|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
|    |                                                                   |                                              | apenas da relação consolidada por CNAE. A habitualidade (sete competências, 03 a 09/2010) está configurada, mas não supre a ausência de prova documental de pessoalidade, que é a razão de decidir.                                                                                      |                 |
| 54 | Fernanda Lamas Vieira Pinto e Maria das Mercês Lamas Vieira Pinto | Astron Sistemas de Informação Ltda. ME       | Nota fiscal emitida em nome conjunto de duas pessoas físicas (competências 06 e 07/2009), sem Anexo 01, relatório de viagem ou qualquer elemento que individualize qual delas executou o serviço.                                                                                        | <b>Excluído</b> |
| 55 | Paulo Sérgio Lima Moreira                                         | M.B.T. Consultoria em Informática Ltda. - ME | Competência isolada (08/2009), sem Anexo 01 e sem relatório de viagem que a substitua.                                                                                                                                                                                                   | <b>Excluído</b> |
| 56 | Marta Aparecida Moreira Ribeiro e José Pinto                      | Mace Serviços Ltda.                          | Nota fiscal emitida em nome conjunto de duas pessoas físicas (competência isolada, 11/2010), sem individualização de qual delas prestou o serviço.                                                                                                                                       | <b>Excluído</b> |
| 57 | Fernando Lucio Cruz de Souza                                      | FT Consultoria Ltda.                         | Sem seção narrativa individualizada, sem Anexo 01, sem sede compartilhada identificada. Faturamento em todos os 24 meses do período fiscalizado, sem lacuna, estabilizado em R\$ 8.400,00/mês a partir de 09/2009 — padrão de uniformidade e continuidade mais forte de toda a autuação. | <b>Mantido</b>  |
| 58 | Luigi Moreira Laporte                                             | Luigi Moreira Laporte Consultoria - ME       | Faturamento de 04 a 07/2010; o prestador passou à condição de sócio-administrador da própria fiscalizada em 19/08/2010, um mês após cessar o faturamento como PJ — padrão de incorporação ao quadro societário identificado no item 10.8 do relatório fiscal.                            | <b>Mantido</b>  |
| 59 | Sanzio Silveira                                                   | Sanzio Silveira - ME                         | Empregado registrado da fiscalizada (02/08/2010 a 14/07/2011),                                                                                                                                                                                                                           | <b>Mantido</b>  |

| Nº | Profissional                   | Pessoa jurídica                                    | Fundamento                                                                                                                                  | Conclusão |
|----|--------------------------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
|    |                                |                                                    | recebendo, no mesmo período e pelas mesmas funções, valores adicionais via PJ própria — complemento salarial (item 11 do relatório fiscal). |           |
| 60 | Chigueo Edno Tsuruga           | Chigueo Edno Tsuruga - ME                          | Idem — complemento salarial (item 11 do relatório fiscal).                                                                                  | Mantido   |
| 61 | José Expedito Ramos de Souza   | JKS Tecnologia Ltda.                               | Idem — complemento salarial (item 11 do relatório fiscal).                                                                                  | Mantido   |
| 62 | Marlon Campos de Oliveira Inês | M&F Consulting e Desenvolvimento de Sistemas Ltda. | Idem — complemento salarial (item 11 do relatório fiscal).                                                                                  | Mantido   |

Nos demais casos relacionados no relatório fiscal, todos com Anexo 01 identificando nominalmente o profissional responsável, ou, na sua ausência, com habitualidade de faturamento igual ou superior a cinco competências consecutivas, a prova de pessoalidade está suficientemente configurada, mantendo-se a exigência.

Por fim, quanto à contratação dos empregados Sanzio Silveira, Chigueo Edno Tsuruga, José Expedito Ramos de Souza e Marlon Campos de Oliveira Inês simultaneamente sob o regime celetista e por meio de pessoa jurídica da qual eram sócios (item 11 do relatório fiscal), a exigência tem fundamento autônomo e não comporta a discussão travada quanto à pejetização em geral: trata-se de complemento salarial não incluído em folha de pagamento, apurado a partir de documentação que comprova, sem margem para dúvida razoável, a identidade entre a função exercida como empregado registrado e a atividade faturada pela pessoa jurídica. Mantenho a exigência quanto a esses quatro segurados.

Ante o exposto, entendo que se dar provimento parcial ao recurso quanto a este ponto, para excluir do lançamento os valores correspondentes aos prestadores identificados nos itens 16, 42, 53, 54, 55 e 56 da tabela acima, por insuficiência de prova quanto à pessoalidade, mantendo-se a exigência quanto aos demais consultores identificados no relatório fiscal e quanto ao complemento salarial apurado em relação aos quatro empregados-sócios tratados no item 11 do relatório fiscal (Sanzio Silveira, Chigueo Edno Tsuruga, José Expedito Ramos de Souza e Marlon Campos de Oliveira Inês).

### **3.2 – Dedução das contribuições sociais e dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à recorrente**

A recorrente sustenta a necessidade de dedução, do crédito tributário lançado, dos valores já recolhidos a título de contribuições sociais pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços cuja personalidade foi desconsiderada pela fiscalização. Argumenta que, uma vez imputada à recorrente a responsabilidade pelos fatos geradores, deve-se, por coerência,

considerar os recolhimentos anteriormente efetuados por tais empresas, sob pena de apuração incorreta do montante devido.

Aduz que a ausência dessa dedução configura violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, por comprometer a correta determinação do crédito tributário, além de ensejar cobrança em duplicidade, em afronta ao princípio do non bis in idem. Nesse contexto, sustenta que a exigência, tal como constituída, implicaria enriquecimento indevido por parte do Estado.

Ressalta, ainda, que a jurisprudência administrativa admite a compensação ou dedução de valores já recolhidos em situações análogas, especialmente quando há desconsideração de operações ou requalificação das relações jurídicas. Diante disso, requer que, caso mantido o lançamento, sejam abatidos os valores já pagos pelas empresas envolvidas, de modo a recompor a verdade material e assegurar a correta apuração do crédito tributário.

Ocorre que, conforme se verifica da decisão de piso, a matéria já foi analisada nos autos do processo principal (15504.725168/2014 31), sem reflexos nestes.

### **3.3 – Não incidência de contribuições sociais sobre verbas de natureza indenizatória**

A recorrente sustenta a não incidência de contribuições sociais sobre determinadas verbas consideradas pela fiscalização como integrantes da base de cálculo, notadamente terço constitucional de férias, 13º salário e diferenças salariais. Argumenta que tais parcelas não possuem natureza remuneratória, mas sim caráter indenizatório ou eventual, razão pela qual não se enquadrariam no conceito de remuneração previsto na Constituição Federal e na legislação previdenciária.

Defende que a incidência das contribuições sociais está restrita às verbas pagas em retribuição ao trabalho, de forma habitual, não alcançando valores que não representem contraprestação direta pelos serviços prestados. Nesse contexto, sustenta que a ampliação da base de cálculo promovida pela fiscalização viola os limites legais e constitucionais da tributação, ao incluir parcelas que não integram o salário-de-contribuição.

Aduz, ainda, que a jurisprudência dos tribunais superiores reconhece a natureza indenizatória de determinadas verbas, como o terço constitucional de férias, afastando a incidência de contribuições previdenciárias. Ressalta também que ganhos eventuais e abonos desvinculados do salário não se sujeitam à tributação, conforme previsão expressa na legislação.

Diante disso, conclui que não houve a ocorrência do fato gerador das contribuições em relação às verbas questionadas, razão pela qual requer sua exclusão da base de cálculo do crédito tributário lançado.

Com relação a matéria em análise a decisão de piso houve por bem manter os lançamentos, conforme trecho a seguir:

A incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de um terço de férias e a gratificação natalina está expressamente prevista nos §§4º, e 6º, respectivamente, do art. 214 do RPS:

**§ 4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.**

(...)

**§ 6º A gratificação natalina - décimo terceiro salário - integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo do salário-de-benefício, sendo devida a contribuição quando do pagamento ou crédito da última parcela ou na rescisão do contrato de trabalho. [grifos nossos]**

O art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91, elenca, exaustivamente, as hipóteses de exclusão de incidência, autorizando apenas, em sua alínea “d”, a não cobrança da referida contribuição, na hipótese de se referir às férias indenizadas, o que não é o caso em apreço.

O citado adicional segue a natureza do principal ao qual se refere, ou seja, as férias, que não sendo indenizadas, representam remuneração, auferida pelo trabalhador e, por consequência, passível de incidência para a Seguridade Social.

Quanto às verbas referentes às diferenças contratuais, igualmente não encontram amparo no rol de não incidências do art. 28, §9, da Lei 8.212/91, integrando, para todos os efeitos, o salário-de-contribuição.

Por fim, registre-se que não foram identificadas nos autos verbas de natureza indenizatória nem ganhos eventuais desvinculados do salário, como sustenta a defesa.

Assim, as alegações no tocante a essa matéria não devem prosperar.

Consta do Relatório Fiscal, no item 12 o lançamento relativo às mencionadas verbas indenizatórias:

12. RUBRICAS DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO CONSIDERADAS PELA FISCALIZADA COMO BASE DE CÁLCULO, NÃO DECLARADAS EM GFIP E PAGAS A SEGURADOS EMPREGADOS – AI DEBCAD 51.056.069-5 (Contribuição da empresa) e AI DEBCAD 51.056.070-9 (Contribuição do segurado) LEVANTAMENTO FB e BF – ANEXO III – RUBRICAS 0027 – 1/3 DE FÉRIAS, 0030 – 13º SALÁRIO E DIFERENÇA DE SALÁRIO CONTRATUAL – COMPETÊNCIAS 01/2009 A 03/2009

12.1. A definição de salário de contribuição constante do artigo 28 da Lei 8212, de 1991 foi estabelecida de forma a abranger os ganhos percebidos pelo segurado, em função do contrato de trabalho e no § 9º do citado artigo encontram-se enumerados, de forma taxativa, todos os pagamentos que não integram o salário de contribuição. A remuneratória, a saber:

12.1.1. A fiscalização examinou as folhas de pagamento apresentadas em meio digital – formato MANAD e constatou que sobre as parcelas pagas a título de 1/3

de férias – código 0027, 13º Salário – código 0030 e diferença de Salário Contratual a fiscalizada não fez incidir a contribuição previdenciária devida. O décimo terceiro salário é parcela integrante do salário de contribuição nos termos do § 7º do artigo 28 e a diferença de salário contratual é parcela integrante do salário de contribuição nos termos do artigo 28, inciso I ambos da Lei 8212, de 1991. O 1/3 de férias é parcela integrante do salário de contribuição nos termos do § 4º, do artigo 214 do Decreto 3048, de 06 de maio de 1999. Por se tratar o 1/3 de férias, o 13º Salário e a diferença de salário contratual de parcelas integrantes do salário de contribuição está sendo exigido o crédito tributário correspondente no processo fiscal digital COMPROT 15504-725.168/2014-31 – Auto de Infração DEBCAD 51.056.069-5 (Contribuição da empresa) e Auto de Infração DEBCAD 51.056.070-9 (Contribuição do segurado) – Levantamento FB e BF – Anexo III.

A incidência das contribuições previdenciárias sobre o 13º salário e diferenças salariais decorre da previsão contida no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual determina que todos os rendimentos auferidos pelos segurados fazem parte do salário de contribuição, e seu §7º faz expressa previsão de que “o décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição”. Por sua vez, o § 9º do mesmo dispositivo apresenta rol taxativo das verbas que não integram o salário de contribuição. Veja-se:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.

(...)

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

(...)

Como é possível observar da norma, acima transcrita, assim como pela conclusão da decisão de piso, tanto o 13º salário como as diferenças salariais estão expressamente incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias por força do art. 28, da Lei nº 8.212/1991.

Neste ponto, portanto, deve ser mantido o acórdão recorrido.

Quanto ao terço constitucional, a matéria foi definitivamente pacificada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.072.485, com repercussão geral reconhecida (Tema 985). Naquela assentada, realizada em 11 de setembro de 2020, o Plenário da Suprema Corte decidiu, por maioria de votos, que incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, por se tratar de verba de natureza remuneratória.

Ocorre que, no mesmo julgamento, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos de sua decisão, estabelecendo que a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias somente será cobrada a partir de 15 de setembro de 2020, data da publicação da ata de julgamento do mérito do recurso extraordinário.

Ficou expressamente consignado que as contribuições já pagas e não questionadas até aquela data não serão devolvidas pela União, mas que as contribuições não recolhidas e tempestivamente questionadas não serão exigidas.

No caso concreto, os fatos geradores objeto da autuação fiscal ocorreram nos exercícios de 2009 e 2010, portanto muito anterior à data estabelecida como marco temporal pela modulação de efeitos promovida pelo Supremo Tribunal Federal.

Impõe-se, assim, afastar a exigência de contribuições de terceiros sobre o adicional de um terço de férias, em obediência à modulação dos efeitos da decisão proferida no Tema 985 da repercussão geral.

### **3.4 – Da multa de ofício qualificada**

A recorrente impugna a aplicação da multa qualificada de 150%, sustentando que não restou comprovada a existência de dolo, fraude ou sonegação aptos a justificar a majoração da penalidade. Argumenta que a qualificação da multa exige demonstração inequívoca de intenção deliberada de ocultar ou reduzir o tributo devido, o que não teria sido evidenciado no caso concreto, tendo o lançamento se baseado em presunções e indícios que não atendem aos requisitos de gravidade, precisão e concordância.

Aduz que a fiscalização não se desincumbiu do ônus de comprovar a conduta dolosa, limitando-se a afirmar a existência de simulação na contratação de pessoas jurídicas, sem demonstrar de forma concreta a intenção de fraudar o Fisco. Ressalta, ainda, que a própria documentação constante dos autos, incluindo registros societários, contratos e informações prestadas durante a fiscalização, evidencia a transparência da atuação da recorrente, afastando a hipótese de má-fé.

Sustenta, também, que a ausência de agravamento das penalidades relacionadas às obrigações acessórias indicaria dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, reforçando a inaplicabilidade da multa qualificada. Invoca, nesse contexto, o princípio da interpretação mais favorável ao contribuinte em matéria sancionatória, defendendo que, diante da inexistência de

prova cabal de fraude, deve ser afastada a penalidade agravada ou, ao menos, reduzida ao patamar ordinário.

A decisão de piso entendeu no mesmo sentido da fiscalização, de que a multa da forma qualificada estaria embasada na legislação e que as empresas envolvidas teriam agido em ajuste doloso para reduzir a carga tributária, senão, vejamos:

A aplicação de penalidade mais grave, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento excepcional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude acima transcritas, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior monta, com o fito de punir o infrator que assim age, extrapolando a conduta do mero inadimplemento e desestimulando novas condutas deste jaez.

Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a conduta descrita nas definições contidas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

A sonegação, conforme art. 71, apresenta as seguintes exigências:

1. Uma ação ou omissão; e
2. Que esta ação ou omissão seja dolosa; e
3. Que ela impeça ou retarde o conhecimento pelo Fisco:
  - da ocorrência do fato gerador; ou
  - da natureza do fato gerador; ou
  - das circunstâncias materiais do fato gerador.

Já a fraude caracteriza-se por:

1. Uma ação ou omissão; e
2. Que esta ação ou omissão seja dolosa; e
3. Que ela impeça ou retarde a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante do tributo devido; ou
4. Que ela exclua ou modifique as características essenciais do fato gerador, de forma a reduzir o montante do tributo devido.

Incorrendo o contribuinte em uma das duas situações acima, deve-se aplicar a multa qualificada.

Assim, o contribuinte, ao remunerar seus empregados, indiretamente, por intermédio de empresas, com o propósito de afastar a incidência da contribuição previdenciária, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente, a qual claramente retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador.

A impugnante não praticou esses atos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta. Restou caracterizada a atitude dolosa.

Assim, a conduta sob análise amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei nº 4.502/64 acima citados.

No caso presente, a conduta apurada de remunerar seus empregados, indiretamente, por intermédio de empresas, com o propósito de afastar a incidência da contribuição previdenciária consistente na interposição de pessoa jurídica para redução de encargos, não se trata de mera inadimplência ou equívoco involuntário, mas sim de um planejamento consciente e deliberado para elidir a incidência de contribuições.

Logo, não procede a alegação de ausência de dolo; ao contrário, restou claramente caracterizada a intenção de suprimir o pagamento das contribuições, enquadrando-se a situação na hipótese de fraude qualificada.

Apenas cabe ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

#### **4. Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer do argumento relacionado a necessidade de apuração das contribuições sociais de acordo com os profissionais que executaram as atividades, por se tratar de inovação recursal, e na parte conhecida rejeitar as preliminares e dar parcial provimento ao recurso voluntário para (i) excluir do lançamento relativo à contratação de pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas os valores correspondentes aos prestadores identificados nos itens 42 - Douglas Luiz Assis Diniz, 53 - Gustavo Oliveira Cruz, 54 - Fernanda Lamas Vieira Pinto e Maria das Mercês Lamas Vieira Pinto, 55 - Paulo Sérgio Lima Moreira e 56 - Marta Aparecida Moreira Ribeiro e José Pinto, conforme tabela colacionada no item 3.1, mantendo-se a exigência quanto aos demais prestadores relacionados no relatório fiscal, (ii) determinar a exclusão da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao terço constitucional de férias e (iii) reduzir a multa qualificada a 100%, aplicando-se a retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**