



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

Processo n° 15504.730626/2013-73
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2402-006.069 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrentes REFRAMAX ENGENHARIA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIACÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

1. A Súmula CARF n° 103 preleciona que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância.
2. Observa-se na planilha final constante da conclusão do acórdão de impugnação que os sujeitos passivos não foram exonerados do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior ao limite de alçada, o que torna o recurso de ofício não passível de conhecimento.

NULIDADE DAS AUTUAÇÕES POR FALTA DE JUNTADA DE PROVAS. INCOMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL. UTILIZAÇÃO DE AFERIÇÃO INDIRETA. INEXISTÊNCIA.

1. A falta de juntada aos autos dos documentos comprobatórios pela fiscalização resultaria na falta de prova dos fatos alegados, e não na nulidade do lançamento.
2. Segundo o § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social, o auditor fiscal poderá desconsiderar o vínculo negocial e efetuar o enquadramento como segurado empregado, caso constate que o segurado contratado, sob qualquer denominação, preenche as condições referidas no inc. I do caput do art. 9º.
3. Entende-se, em primeiro lugar, que não se tratou propriamente de aferição indireta, vez que a fiscalização partiu de uma medida de grandeza diretamente mensurável a título de previdência, e não de um arbitramento da base de cálculo.
4. Em segundo lugar, ainda que tivesse havido aferição de tal natureza, ela não teria implicado a nulidade dos lançamentos, uma vez que ela tem sim base legal, mais precisamente o § 3º do art. 33 da Lei 8212/91, sendo

facultado ao sujeito passivo e ao terceiro legalmente obrigado a possibilidade de avaliação contraditória, inclusive em sede de processo administrativo.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM MERA PRESUNÇÃO. REALIDADE DOS FATOS. CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS ATRAVÉS DE PESSOAS JURÍDICAS. DESCONSIDERAÇÃO DOS VÍNCULOS NEGOCIAIS. POSSIBILIDADE.

1. Os lançamentos não foram realizados com base em meras presunções, mas sim com lastro no vasto acervo probatório produzido pela fiscalização, tais como exame das notas fiscais emitidas pelas empresas prestadoras de serviços; análise da contabilidade da primeira recorrente; levantamento da sua estrutura gerencial e operacional, bem como dos seus cargos de direção; avaliação dos endereços das empresas; aferição dos seus capitais sociais; dentre tantas outras provas e levantamentos efetuados em sede de fiscalização; mesmo diante da negativa da empresa autuada em fornecer, satisfatoriamente, os documentos solicitados antes da lavratura dos autos

2. As recorrentes não tiveram êxito em desconstituir o trabalho da fiscalização, uma vez que, como bem decidido pela DRJ, houve inequívoca demonstração de prestação de serviços em caráter não eventual, sob subordinação e mediante remuneração.

DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS PELAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS.

1. Firmadas as premissas (i) de que os serviços não eram prestados pelas pessoas jurídicas, mas sim pelas físicas; (ii) e que a quase totalidade dos sócios dessas empresas contratadas prestavam serviços apenas à primeira recorrente; tem-se a conclusão de que os recolhimentos efetuados pelas prestadoras a título de quota patronal e de contribuição do segurado contribuinte individual são indevidas.

2. Isto é, se os valores pagos às pessoas jurídicas prestadoras de serviços eram, na verdade, remunerações pagas aos sócios pessoas físicas, isso equivale a reclassificar as remunerações das pessoas jurídicas para as pessoas físicas.

3. Desta forma, e para evitar o enriquecimento ilícito da União, que se baseia nas premissas retro mencionadas, entende-se que tais contribuições realmente devem ser deduzidas do lançamento, o que deverá ser aferido no momento da liquidação do presente julgado.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO. SOLIDARIEDADE. ART. 30, IX, DA LEI N. 8.212/91. ART. 124 DO CTN.

Caracterizado a formação de grupo econômico de fato, com provas substanciais nos autos do processo administrativo fiscal, decorre a solidariedade quanto à obrigação tributária de natureza previdenciária, forte no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91 c/c art. 124 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, conhecer do recurso voluntário e afastar as preliminares de nulidade do recurso voluntário e, no mérito, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para deduzir do lançamento os recolhimentos efetuados pelas empresas prestadoras de serviços a título de quota patronal e de contribuição do segurado contribuinte individual caracterizados como segurados empregados. Vencidos João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que proviam o recurso também para excluir do pólo passivo da relação tributária a empresa REFRAMAX LTDA. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Dias Lima.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Dias Lima - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

A fiscalização lavrou os seguintes Autos de Infração (AI) DEBCAD em face do sujeito passivo:

a) DEBCAD 51.051.918-0, relativo à falta de recolhimento das contribuições devidas à seguridade social, parte patronal, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, inclusive para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;

b) DEBCAD 51.051.919-9, relativo à falta de recolhimento das contribuições devidas à seguridade social, parte segurados, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

Segundo o relatório fiscal da infração e o relatório do acórdão de impugnação, que ora se adota:

3.1.1 - REMUNERAÇÃO PAGA/CREDITADA ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EMITIDAS POR PESSOA JURÍDICA- Levantamento PJ:

O trabalho de fiscalização desenvolvido na empresa REFRAMAX ENGENHARIA S/A constatou a existência de diversas empresas prestadoras de serviços contratadas com exclusividade conforme aponta as notas fiscais seqüenciais e pesquisas efetuadas nos sistemas da RFB-Receita Federal do Brasil. O resultado da pesquisa demonstra que a fiscalizada é a única responsável pela totalidade das receitas dessas empresas contratadas, com raras exceções onde o faturamento para outras empresas representa parcela ínfima em relação ao total faturado, conforme relatado no detalhamento de cada empresa. Ficou constatado também que essas empresas não tinham empregados ou colaboradores nesse período, sendo que os serviços contratados foram pessoalmente executados pelos seus sócios, ou um deles, e os titulares de empresas individuais.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar os contratos, as medições dos serviços ou outros documentos que comprovassem as condições em que os serviços foram prestados. A fiscalizada apresentou apenas as notas fiscais e os contratos.

Na pesquisa realizada nos registros contábeis da fiscalizada, foram localizados vestígios da presença dos sócios que prestaram os serviços, como registros de despesas de viagem em seus nomes. Os contratos prevêem o reembolso pela REFRAMAX desse tipo de despesa. O processo que se dá esse reembolso é o mesmo aplicado aos empregados formalizados da empresa, inclusive com o fornecimento de adiantamento, para alguns casos. O adiantamento e o reembolso das despesas é feito diretamente à pessoa física. Em uma relação contratual entre duas pessoas jurídicas, o normal seria a contratada arcar com as despesas e posteriormente ser reembolsada. A escrituração

contábil seria mais transparente, pois haveria o reconhecimento da despesa que originamente é de sua responsabilidade e depois, por obrigação contratual, seria reembolsada da referida despesa. Quando a pessoa física responsável pela realização da despesa presta contas diretamente à contratante fica a impressão de que a presença da pessoa jurídica nesta relação contratual é dispensável..

Outro item resultante da pesquisa na contabilidade da fiscalizada foi a verificação da existência de registros contábeis relativos a plano de previdência privada. A empresa, então, foi intimada a apresentar os contratos, notas fiscais e termos de adesão, mas a fiscalização não foi atendida. Ao analisar os lançamentos contábeis, verifica-se a existência de valores lançados a crédito da conta contábil 3.4.1.004.0003 (PREVIDÊNCIA PRIVADA) e correspondentes a recuperação de despesa. O histórico desses lançamentos cita alguns nomes: José Maria Vilela, Júlio César Oliveira de Figueiredo, Glayce, José Custódio da Silva, José Robeito Silva Marluzzo, Paulo Henrique Abreu Coelho, Gilmar Soares, Rodrigo Otávio F Barros, todos sócios das empresas contratadas citadas neste relatório. Esse indício aponta que o plano de previdência privada contratado tinha como foco de beneficiários o alto comando da fiscalizada, aí incluídas as pessoas físicas sócias das pessoas jurídicas contratadas, ocupantes de parte dos principais cargos na estrutura organizacional da fiscalizada, como demonstrado mais adiante.

Na análise dos contratos apresentados, a fiscalização constatou que os serviços contratados se resumem a cinco grupos, conforme o objeto de cada contrato demonstrado no ANEXO VIII:

- 1) Assessoria na captação de contratos (AS TECNOLOGIA);*
- 2) Assessoria visando melhoria no relacionamento com os clientes, abrangendo desde fase captação do contrato até atividades pós-venda (ASTERVIL E PAULO HENRIQUE);*
- 3) Comercialização de materiais, planejamento e supervisão de obras (THERMO SERVICE);*
- 4) Comercialização de serviços e materiais (GUILHERME);*
- 5) Planejamento, assistência técnica e gerenciamento de obras de montagem, supervisão/gerenciamento de serviços de manutenção (BETNOGUE, EVANDRO, RENATO BRAGA, GV CONSULTORIA, H&J TECNOLOGIA EM MONTAGEM, LDE, MP SERVIÇOS, MRA REFRAATÓRIOS, MRLIZ, OLIVEIRA, REFRABRAS, REFRAPLIC e RJR).*

As atribuições descritas no escopo de cada contrato são próprias da estrutura gerencial e operacional da fiscalizada, incluindo desde a elaboração de proposta inicial visando a captação de novos contratos, a aprovação, o acompanhamento e a supervisão dos contratos, a elaboração de medições para os clientes e de

relatórios para a contratante sobre o andamento da obra e de seus custos, até o pós venda.

A remuneração se dá de forma fixa, em todos eles, e também variável para alguns desses contratos. A remuneração variável corresponde à aplicação de um percentual, previamente estabelecido, sobre o resultado econômico dos contratos.

Face os indícios de que as pessoas físicas contratadas através das empresas identificadas exerciam cargos na estrutura organizacional da fiscalizada, a mesma foi intimada a identificar os ocupantes dos cargos descritos no organograma da empresa. A resposta veio sem informação para os seguintes cargos:

Vinculados à Diretoria Executiva:

Gerência de Refratário, Gerência de Contratos, Gerência de Isolamento;

Coordenação de Obras vinculado à Gerência de Isolamento;

Supervisão de Obras, vinculada à Gerência de Refratários, Supervisão de Contratos, vinculada à Gerência de Contratos e Supervisão de Obras, vinculada à Gerência de Isolamento.

Vinculados à Diretoria de Administração:

Assessoria Jurídica, Consultoria de Treinamento e Qualificação de Pessoal e Gerência de Administração.

Coincidentemente os cargos sem identificação do titular se encaixam perfeitamente com as informações pesquisadas na internet e colhidas no site da Reframax e no site de relacionamento LinkedIn:

Nome	Sócio da contratada	Informação na Internet
Nelson Guimarães Gorgulho	GPO	Gerente de Negócios
Cícero Sivieri	GPO	Coordenador de Contratos
José Roberto Silva Marluzzo	GPO	Gerente de Administração
Evandro Carvalho	EVANDRO	Coordenação de Obras
José Maria Vilela Ribeiro	ASTERVIL	Gerente de Negócios
Manoel Ribeiro Arantes	MRA	Gerente de Contratos de Manutenção
Robson Liz	MRLIZ	Gerente de Engenharia de Refratários
José Custódio da Silva	THERMO SERVICE	Gerente de Isolamento Térmico e Acústico
Edgar Pinto da Cunha	OLIVEIRA	Coordenação de Obras
Guilherme Rabelo Faria	GV CONSULTORIA	Coordenador
Edson Drumond Alvarena	LDE	Coordenador de Contrato
Paulo Henrique Abreu Coelho	PAULO HENRIQUE	Gerente de Negócios

Ressalta-se que as informações relativas às pessoas de José Roberto Silva Marluzzo, José Maria Vilela Ribeiro e Manoel Ribeiro Arantes foram corroboradas por assinaturas firmadas em contratos e aditivos e identificadas com carimbos, conforme demonstrado no relato caso a caso.

Pesquisas realizadas nos sistemas da RFB não apontam a existência de vínculo, como empregado ou qualquer outro vínculo, das pessoas identificadas no quadro acima, com a fiscalizada, em qualquer época. Isto quer dizer que não se pode

negar a contemporaneidade das informações da internet com os fatos relatados.

As empresas EVANDRO CARVALHO DE SOUZA, GPO GERENCIAMENTO E PLANEJAMENTO DE OBRAS LTDA, PAULO HENRIQUE ABREU COELHO ME E THERMO SERVICE LTDA têm o mesmo endereço (rua da Bahia, 504 , sala 1002, Centro, Belo Horizonte-MG), coincidentemente o mesmo endereço onde se estabelece a empresa Talento Serviços Ltda, cuja sócia é Eloísa Maria de Souza, contadora da fiscalizada. Também, a Sra. Eloísa é a responsável pelo preenchimento da DIPJ dessas empresas e das empresas ASTERVIL, MRA e OLIVEIRA. Registre-se que as primeiras quatro empresas são responsáveis por 55,67% e as sete empresas por 74,87% da despesa correspondente ao grupo de empresas citadas neste relatório (2008 a 2010), cujos sócios ocuparam cargos de Gerentes e Coordenadores, conforme quadro acima. Este fato, que a princípio parece irrelevante, comprova que a contratação de pessoas para ocuparem cargos de gerenciamento através de pessoas jurídicas foi uma estratégia da empresa fiscalizada. Estratégia irregular, pois fere a norma legal de contratação de segurados empregados.

As empresas GPO GERENCIAMENTO E PLANEJAMENTO LTDA têm como sócios cotistas as empresas REFRAMAX LTDA e REFRAMAX ENGENHARIA S/A e a empresa THERMO SERVICE LTDA tem a fiscalizada como sócio cotista.

Essas empresas têm baixo capital social, 7.000,00 e 5.000,00, respectivamente.

Esses fatos comprovam a participação da fiscalizada no planejamento e execução da prática ilegal apontada neste relatório.

O que está demonstrado neste relatório é que parte do staff gerencial, principalmente o operacional, da fiscalizada foi contratada por intermédio de pessoas jurídicas das quais eram sócios ou titulares.

Na seqüência, o REFISC elenca uma a uma as empresas que se enquadram na descrição acima, com os fatos constatados e que foram acima sintetizados [...].

Em continuidade, relata que em todos os contratos de prestação de serviços discriminados anteriormente no REFISC estão presentes os pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, contidos nos artigos 2º e 3º da CLT:

i) personalidade – o empregado não tem como prestar serviço por intermédio de outrem, não pode ser substituído por outra pessoa.

ii) onerosidade – deve o empregador remunerar o empregado pelos serviços prestados.

iii) *não eventualidade* – os serviços contratados estão direta ou indiretamente relacionados com as atividades normais da empresa.

iiii) *subordinação jurídica* – os serviços são prestados sob dependência hierárquica que implica no poder diretivo do empregador sobre o empregado, que lhe confere o direito de dirigir a prestação de serviços, dando ordens, fiscalizando, indicando métodos de trabalho e condições de execução das tarefas distribuídas.

Dispõe ainda que a verificação da realidade fática da prestação de serviços se sobrepõe a qualquer denominação ou mesmo declaração das partes. Neste contexto, transcreve art. 229 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Discorre sobre cada um dos pressupostos acima, relacionando-os com a realidade constatada pela fiscalização junto à atuada.

3.1.2 - PLR PAGO EM DESACORDO COM LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA – Levantamento PL.

Informa o REFISC que foi constatado pagamento a alguns empregados de adiantamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados em diversas vezes durante o exercício, o que contraria o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, transcreve.

3.1.3 – BENEFÍCIO (PREVIDÊNCIA PRIVADA) NÃO EXTENSIVO A TOTALIDADE DOS EMPREGADOS/DIRIGENTES – Levantamento PP.

A fiscalização constatou na escrituração contábil da atuada a existência de contratação de plano de previdência privada, tendo sido intimada a apresentar o contrato, termos de adesão e comprovação de que o benefício era extensivo a todos os empregados e dirigentes, a fiscalização não foi atendida.

Aduz ainda que os lançamentos contábeis citam nomes de pessoas sócias das empresas citadas no subitem 3.1.1 do REFISC, conforme acima. Desta forma, entendeu a fiscalização que o plano de previdência privada tinha como beneficiários o seu quadro de gestores. Não tendo sido comprovado a extensão do benefício a todos os segurados e dirigentes, concluiu o fisco que o benefício não atende o contido no art. 28, § 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/91, parágrafo que trata das parcelas que não integram o salário de contribuição para fins tributários.

Na seqüência do REFISC trata a fiscalização da determinação do salário de contribuição considerado, registrando que no caso dos pagamentos efetuados através de pessoas jurídicas, foi utilizado o procedimento de aferição indireta com base nos valores das notas fiscais de serviços, tendo em vista que cada pessoa jurídica corresponde a um ou mais prestador de serviços enquadrado como segurado empregado, não sendo possível a discriminação do valor que corresponde a cada segurado. Transcreve art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, que trata da aferição indireta.

Quanto a determinação do salário de contribuição no caso do benefício não extensivo a todos os empregados/dirigentes, dispõe a fiscalização que também determinou por aferição indireta, considerando o saldo mensal da conta contábil 3.4.1.004.0003 (PREVIDÊNCIA PRIVADA), onde se deduziu do valor debitado os créditos lançados.

Já no caso do pagamento de PLR em desacordo com o disposto na legislação específica, o valor de salário de contribuição considerado foi o valor efetivamente pago a cada segurado mensalmente, conforme Anexo IV e totalizado no Anexo V.

Quanto a determinação da contribuição a cargo do segurado, informa o REFISC que nos casos em que o salário de contribuição foi apurado pelo critério de aferição indireta, a contribuinte foi calculada com a aplicação da alíquota mínima sobre o total mensal.

Já nos casos em que as empresas foram constituídas na forma de empresário individual e nos demais casos, utilizou-se a alíquota correspondente a faixa salarial, respeitado o limite máximo de contribuição. E, por fim, para os segurados com remuneração já declarada, foi adicionada a remuneração apurada pelo fisco para fins de enquadramento na faixa salarial correta.

Discorre sobre as alíquotas aplicadas, apresenta tabela de contribuição previdenciária dos segurados por período, relaciona os elementos verificados que embasaram a apuração das contribuições devidas, informa a multa de ofício de 75% aplicada em conformidade com o contido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 e registra que a fundamentação legal encontra-se elencada no anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD.

Aduz ainda sobre a constatação da existência do grupo empresarial REFRAMAX, do qual fazem parte a fiscalizada e a empresa REFRAMAX LTDA – CNPJ:02.972.756/0001-28, cujos sócios são os administradores da empresa fiscalizada. Dispõe que considerando o interesse comum na situação que constitui os fatos geradores apurados foi aplicada a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN e no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91. A responsável solidária foi cientificada do crédito tributário através do Termo de Sujeição Passiva – TSP.

A autuada e a empresa arrolada como componente do grupo econômico foram cientificadas dos lançamentos em 06/11/2013, já que quem recebeu as lavraturas foi o administrador/diretor principal das duas empresas o Sr. Renato Vieira Ribeiro de Souza, tendo sido protocoladas impugnações da autuada e da solidária, uma para cada AIOP lavrado, dispondo, em síntese, que:

-Impugnações apresentadas pela autuada: As duas defesas apresentadas trazem, em suma, as mesmas alegações,

diferenciando-se em pontos que serão identificados no resumo que se segue, conforme o AIOP a que se refere.

- Faz breve resumo dos lançamentos ocorridos na ação fiscal.

- Nulidade do lançamento fiscal. Cerceamento do direito de defesa.

Utilização pelo fisco de provas que não constam do processo administrativo ou sem qualquer comprovação de veracidade. Dispõe que ao relatar os trabalhos executados, a auditoria fiscal faz referência à análise de dados e documentos das diversas empresas contratadas obtidos a partir de sistemas da Administração Pública Federal, tais como RAIS e Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, quando informa que as empresas contratadas pela impugnante não informaram a existência de qualquer empregado ou colaborador no período fiscalizado. Tais informações não são públicas e de acesso da impugnante e nenhum destes dados foram colacionados aos autos. Prejudicado o direito de defesa da autuada, já que apenas com acesso aos aludidos documentos poderia reportar-se ao mesmo suporte com o qual atuara o agente fazendário, analisando-se e se defendendo quanto aos fatos invocados ou ao raciocínio jurídico que sobre eles se fez incidir. Traz manifestações doutrinárias. Questiona se é verdadeira a assertiva fiscal de que algumas empresas não tinham empregados, ou se seu faturamento baseou-se unicamente nos serviços prestados à impugnante.

Dispõe ainda que as informações prestadas por terceiros não podem ser consideradas como a “rainha das provas”, impassíveis de erros e falhas ou serem utilizadas irrestritamente pela fiscalização. Discorre sobre o tema, é dever do agente fazendário acostar aos autos todos os elementos de prova que lhe deram substrato. Transcreve decisões do CARF.

- Aborda também a questão da fiscalização ter-se utilizado de informações constantes no site LinkedIn ou em outros sítios na internet. Qualquer um pode fazer constar o que quiser nestes sítios, inclusive afirmações falsas exageradas, sem que haja o mínimo de controle ou verificação. Tais informações não foram assinadas eletronicamente, muito menos pelos profissionais aos quais se imputa aqui vínculo empregatício com a impugnante. O Fisco não tem certeza quanto à autoria das declarações, logo jamais poderia utiliza-las como meio de prova para realizar a autuação. Discorre fartamente sobre o tema, traz decisões do STJ e do CARF, devendo ser reconhecida a nulidade dos lançamentos em discussão.

- Nulidade dos lançamentos. Incompetência do agente fiscal para desconsiderar a existência de pessoa jurídica e reconhecer relações de emprego. O fisco ao realizar os presentes lançamentos agiu fora dos parâmetros legais, pois desconsiderou a regular constituição de pessoas jurídicas e concluiu pela existência de relações de emprego, sem que o ordenamento jurídico pátrio lhe conferisse este poder. Cita e transcreve art. 114 da Constituição Federal, que trata da competência da Justiça do Trabalho. É desta a competência para

apreciar questões oriundas das relações do trabalho, inclusive, o reconhecimento das relações de emprego. O art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 em flagrante vulneração às ordens constitucionais e legais postas, institui competência aos 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. Esse artigo além de afrontar o art. 114 da Carta Magna, também não possui embasamento legal. Transcreve art. 33 da Lei nº 8.212/91, conclui que o poder dos auditores da Receita Federal do Brasil - RFB é amplo, inclusive lhes sendo dado todo acesso 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 da carreira do auditores fiscais da RFB autoriza tal procedimento, transcreve. Portanto, são nulos os presentes lançamentos.

- Também a desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços realizada pelo fisco nessas autuações também não faz parte de seu rol de competências legais. Transcreve art. 50 do Código Civil. Dispõe que o art. 129 da lei nº 11.196/2005 ratifica tal posicionamento da impugnante, transcreve-o. Também o art. 116, parágrafo único, do CTN não dá azo à interpretação distinta da exposta até aqui, transcreve-o.

Entretanto, essa disposição legal não permite a desconstrução de situações jurídicas consolidadas, como é o caso das pessoas jurídicas regularmente constituídas que prestaram serviços à impugnante. Diante de todo o exposto, portanto, nota-se a 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. Requer novamente a nulidade dos presentes Autos de Infração.

- Nulidade do lançamento fiscal. Utilização do método de aferição indireta e, hipótese não admitida em lei. O salário de contribuição dos valores lançados incidentes sobre verbas pagas a título de previdência privada foi apurado através de aferição indireta, considerando para tanto, o saldo da respectiva conta contábil. Ocorre que o método de aferição indireta é admitido apenas quando a fiscalização constata que a contabilidade do contribuinte não registra o movimento real da pretensa remuneração paga, forma subsidiária de quantificação do fato gerador a qual só se pode apelar nos casos rigidamente estabelecidos em lei, transcreve o caput do art. 33 da Lei nº 8.212/91 e seu parágrafo 6º. Se a fiscalização considerou como base de cálculo da exação os valores lançados contabilmente pela impugnante, não há que se falar que houve registro incorreto dos valores pagos a título de previdência privada. Tendo em vista que a aferição teve lastro nas informações contábeis da impugnante e inexistindo qualquer omissão de

esclarecimentos, descabido e ilegal o vertente arbitramento de contribuições. Transcreve art. 148 do CTN, cita legislação relativa a imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, requer seja estendido entendimento específico destes tributos ao caso em tela, cita art. 97, inciso IV, do CTN, que dispõe que somente lei pode estabelecer a fixação de base de cálculo de tributo. Aduz que o contido no art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91 reclama posterior regulamentação legal, sendo incosntitucionais e ilegais, por afronta ao princípio da legalidade, arbitramento neste dispositivo legal embasado.

- Nulidade dos lançamentos. Desconsideração pela autoridade fiscal dos valores recolhidos a título de contribuição social pelas pessoas jurídicas prestadores de serviços. Discorre sobre o tema, aduzindo que a autoridade fiscal, em absoluto descompasso com o dever imposto no artigo 142 do CTN, deixou de verificar e deduzir dos presentes lançamentos as contribuições sociais já recolhidas pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à impugnante. Transcreve decisões do Conselho de Administração dos Recursos Fiscais - CARF e conclui que diante do intransponível vício de apuração, há de se declarar nulos os lançamentos em tela.

*- Da insubsistência dos presentes AIOP. Lançamento realizado com base em mera presunção. Elementos de prova que mostram, de forma cabal, a inexistência da relação de emprego. Conforme se depreende o contido no art. 142 do CTN, o lançamento tributário se funda na lei e na motivada demonstração da ocorrência dos fatos geradores dos tributos. Compete ao fisco, ao realizar uma autuação, comprovar de forma robusta as premissas fáticas aptas a validar este procedimento. Traz manifestações doutrinárias e decisões do CARF. Dispõe que “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 (quando existir mais de um indício, todos devem evidenciar um mesmo fato). evidenciar um mesmo fato). Neste sentido, tem-se o recente acórdão nº 103-23.357, da TERCEIRA CÂMARA do então PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, do qual se extrai que ao 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”.*

Dentre os fatos apontados pela fiscalização para reconhecimento da relação empregatícia está a prestação de serviços pelas empresas discriminadas na autuação unicamente para a impugnante e o registro de despesas de viagem em nome dos sócios daquelas nos registros contábeis da fiscalizada. A prova da existência de emprego impõe que se confirmem todos os pressupostos elencados no art. 3º da CLT. Discorre sobre o tema.

Aduz que o REFISC informa que os serviços prestados à autuada eram realizados pelos sócios das prestadoras, assevera que não há nenhuma vedação para que isso ocorra. Relaciona nomes de empresas que lhe prestaram serviços, com os contratos firmados entre as partes, e conclui que isso demonstra que os serviços foram prestados por pessoas jurídicas – PJ e não por pessoas físicas – PF. O que afasta a existência de eventual relação de emprego. As despesas de viagem em nome dos sócios das prestadoras também não caracteriza a pessoalidade pretendida pela fiscalização. Nada impede que despesas realizadas por PJ sejam atribuídas à tomadora dos serviços, e os montantes entregues aos representantes das contratadas, tudo em nome da praticidade, que é elemento essencial no mundo empresarial moderno. Ressalte-se que eventual prática contábil não usual, não é suficiente para demonstrar a existência ou não do vínculo empregatício.

Alega também o fisco que a pessoalidade estaria evidenciada também nas hipóteses em que o sócio da empresa prestadora de serviços compõem, concomitantemente, o quadro de funcionários da impugnante. Não há nenhuma vedação 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. O fisco em nenhum momento confirmou que todos os sócios das PJ não atuaram em prol da impugnante, apenas afirmou que um ou outro sócio tinha relação de emprego com a impugnante. Discorre sobre a possibilidade de se manter um profissional no quadro de empregados e ao mesmo tempo ocorrer a prestação de serviços via prestadora, em regime de tempo parcial. É o caso do profissional Eduardo Cury, sócio da empresa EC Engenharia e Construções Ltda, Jesus Fernandes de Souza, sócio da empresa Thermo Service Ltda e Guilherme de Lucena Chrispim, conforme destacado no REFISC.

A ausência de empregados não importa em concluir que exista a relação de emprego. Os serviços prestados por estas empresas são sim muitas vezes prestados pelos próprios empreendedores. Veja a empresa GPO – Gerenciadora de Projetos e Obras Ltda. Integrada por 6 sócios, sendo 2 administradores e 4 engenheiros, cada um com sua atividade conforme sua aptidão. Mesmo firmas individuais, os serviços podem ser prestados pelo próprio sócio, cita quatro. Discorre sobre assessoria técnica e representação comercial e suas características. Cita e transcreve o art. 1º da Lei nº 4.886/1965. A fiscalização chegou ao absurdo de considerar relação de emprego atividade que a legislação pátria expressamente conceitua como não assalariada.

Toda a assertiva da fiscalização partiu basicamente, dos contratos de prestação de serviços firmados entre as partes, declarações em GFIP e RAIS e de informações constantes em páginas eletrônicas sociais, como o LinkedIn. GFIP e RAIS não informam a existência de empregados na empresas contratadas, o que enseja mero indício, que não ensejam a relação de emprego e que destituído do requisito de gravidade, não dão

sustento à elaboração dos presentes AIOP. Informações constantes em redes sociais ou até mesmo em jornais e revistas constituem documentos que não ensejam força probante quanto a realidade dos fatos ali discriminados, já que passível de equívocos, falsidades e exageros. Informações no LinkedIn somente consistiriam em provas se fossem assinadas pelo declarante. Pode-se dizer que os dados ali apresentados são verdadeiros e que as informações foram prestadas pelo próprio profissional? Certo que não. A impugnante jamais as ratificou.

Sobre a não eventualidade, requisito essencial para se caracterizar a relação de emprego, a impugnante chama o Anexo I, para dispor que nos casos como das empresas AS Tecnologia e Serviços Refratários Ltda, Atref Assitência Técnica em Refratários, MP Serviços Técnicos Ltda, Refraplic Assitência Técnica em Refratários Ltda e EC Engenharia & Construções Ltda não houve continuidade dos serviços prestados. Dispõe sobre as atividades de algumas das empresas elencadas pela fiscalização, que exercem atividade de representação comercial, demonstra seu faturamento ocorrem em meses alternados, concluindo que um trabalhador empregado não ficaria por meses sem receber salário.

Dispõe fartamente sobre a terceirização das atividades-meio.

Quanto à onerosidade, assevera a fiscalização que ela estaria consubstanciada nos pagamentos efetuados a profissionais a cada trinta dias, o que é uma afirmação descabida e enganosa do fisco. Registra o REFISC que os pagamentos foram contabilizados pela impugnante na conta “Serviços de Terceiros – PJ”. Ora se todos os pagamentos foram realizados em razão de prestação de serviços por PJ, como pode-se inferir que existe relação de emprego? Nenhum pagamento foi feito aos sócios dessas PJ. Apresenta relação de pagamentos mês a mês não consecutivos a várias prestadoras.

Relativamente à subordinação, dispõe que as empresas que prestam serviços à impugnante de fato se sujeitam a diretrizes por ela traçadas, porém não em razão da relação de emprego, e sim decorrente exclusivamente dos contratos por elas firmados para a prestação de serviços e das cláusulas neles avençadas e livremente estipuladas. Trata-se de vínculo mercantil e não laboral. Cita que algumas empresas não prestaram serviços somente à impugnante.

Cita empresas que prestaram serviços a outros clientes, não podendo a fiscalização afirmar que existe relação de emprego entre todos os sócios da PJ que prestaram serviços a impugnante. Tendo em vista que as empresas são constituídas por profissionais conhecidos da impugnante, não é difícil de se concluir que a autuada seja a principal ou uma das principais clientes das empresas prestadoras. Daí se inferir pela existência de pretensão vínculo empregatício, somente através de mera presunção. Conclui que o trabalho fiscal não foi capaz de demonstrar a simultânea ocorrência dos elementos imprescindíveis à relação de emprego. Desta forma, requer sejam julgados improcedentes os AIOP em tela.

- Na absurda hipótese de não se acatar os argumentos até então suscitados, requer que se proceda a dedução dos valores aqui lançados os valores das contribuições recolhidas pelas empresas prestadoras de serviços à impugnante cuja personalidade jurídica foi desconsiderada pelo fisco. Discorre sobre o tema. Requer também a exclusão das contribuições incidentes sobre parcelas destinadas à previdência privada. É de se notar que o fisco não discriminou no REFISC a quais empregados foram pagas essas verbas.

- A impugnação específica ao AIOP Debcad nº 51.051.919-9 traz argumentações específicas, relativas a inexigibilidade das contribuições sobre valor superior ao limite máximo do salário de contribuição na apuração procedida pelo fisco. O fisco, ao invés de fazer incidir a alíquota mínima de 8% sobre o limite do salário de contribuição para determinar o montante a ser cobrado no AIOP em tela, acabou por aplicar a alíquota sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas de prestação de serviços. Apresenta tabelas de contribuição dos segurados, por faixas salariais. Caberia ao fisco, uma vez ilegalmente desconsiderando a personalidade jurídica das empresas que prestaram serviços à impugnante, imputando descabido vínculo empregatício aos respectivos sócios, fazer incidir a alíquota de 8% sobre o limite do salário de contribuição previsto na legislação acima. Procedimento que aliás, foi observado em relação às firmas individuais, cita-as e so respectivos valores do limite legal cobrado por período. A incidência da alíquota de 8% decorre da ausência de aferição do quanto foi efetivamente pago a cada sócio, pretensamente a título de salários, cabendo na dúvida, interpretar-se a lei de forma favorável ao contribuinte, conforme art. 112 do CTN.

- Requer seja declarada a nulidade dos presentes lançamentos, conforme razões aduzidas preliminarmente. Se superados argumentos em sede preliminar, pede-se sejam julgados improcedentes os lançamentos, visto que diante das provas e fatos colacionados aos autos, inexistente o vínculo empregatício presumido pelo fisco. Finalmente, se requer em caráter subsidiário, a dedução de todos os valores pagos a título de contribuição social pelas empresas que prestaram serviços à impugnante, em respeito ao princípio do non bis in idem.

Requer também, relativamente ao AIOP Debcad nº 51.051.919-9, que as contribuições dos segurados elencados na impugnação, seja cobrada observando-se o limite do salário de contribuição e a alíquota de 8%.

- A empresa arrolada como responsável solidária pelos lançamentos em decorrência da caracterização de grupo e econômico - REFRAMAX LTDA – CNPJ: 02.972.756/0001-28 – também apresentou impugnações distintas por AIOP lavrado, no entanto, ambas com o mesmo conteúdo, conforme abaixo:

- Mediante Termos de Sujeição Passiva Solidária, a Receita Federal do Brasil - RFB informou a impugnante sobre o

lançamento imputado à empresa REFRAMAX S/A, dispondo que com base no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, sobre a sua responsabilidade solidária, por integrar o mesmo grupo econômico que a atuada principal.

- Inexistência de responsabilidade solidária. Não vinculação da impugnante ao fato gerador. A responsabilidade solidária regulada pelo art. 124 do CTN limita a possibilidade de designação do responsável a alguém que esteja vinculado ao fato jurídico originário do crédito tributário. Não pode a administração exigir tributo de quem não seja o sujeito passivo nos termos do CTN. Não é permitido à fiscalização eleger ao arrepio da legislação, um co-responsável pelo crédito quem de fato não figurou como sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

O art. 146, inciso III, da Constituição Federal não deixa dúvidas, de que existindo norma geral inserida no ordenamento jurídico por Lei Complementar, o CTN, a lei ordinária não pode rever solidariedade sem se ater aos parâmetros fixados pela lei geral. A responsabilidade prevista no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91 deveria obedecer aos comandos do CTN, cita o inciso II do art. 124, do CTN. Transcreve o art. 128 do CTN, que limita a possibilidade de designação da solidariedade, ao determinar que somente será responsável pela obrigação tributária aquele que concorrer para o seu surgimento.

Não tendo a impugnante nem negociado, nem celebrado contratos com empresas terceirizadas, não pode ser considerada responsável pelos referidos créditos tributários. Traz entendimento do STF.

- Da não configuração do grupo econômico. É provável que o agente fiscal tenha entendido que a REFRAMAX ENGENHARIA S/A e a impugnante fazem parte de um grupo econômico, na forma do § 2º do art. 2º da CLT. Esse conceito é aplicável apenas para fins de legislação trabalhista, não podendo ser utilizado para fins previdenciários e tributários.

Mesmo se entendendo que se aplicasse tal conceito ao acaso em tela, deve o fisco comprovar de forma cabal que as pessoas jurídicas pertencem ao mesmo grupo econômico e tiveram coparticipação na realização do fato gerador da exação. No presente caso, o auditor limitou-se a alegar que os administradores são os mesmos, o que não leva a impugnante à condição de responsável solidária. Traz manifestação doutrinária.

- Assim, por qualquer viés que se analise a situação, não se pode concluir pela responsabilidade da impugnante, seja porque ela não se encontra vinculada ao fato gerador das exações exigidas, seja porque, mesmo na remota possibilidade de existência de grupo econômico, este fato por si só não enseja a responsabilidade solidária.

- A impugnante reitera os demais termos da impugnação apresentada pela REFRAMAX ENGENHARIA S/A.

- *Requer seja declarada a ausência de sua responsabilidade pela exações supostamente devidas pela empresa REFRAMAX ENGENHARIA S/A, nos termos dos arts 146, III, da CF/88, 124 e 128 do CTN. Que sejam apreciadas em sua inteireza as razões suscitadas na impugnação apresentada pela empresa REFRAMAX ENGENHARIA S/A.*

abaixo:
A DRJ julgou parcialmente procedentes as impugnações, conforme conclusão

Isto posto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto pela procedência parcial da impugnação, mantendo-se integralmente o crédito tributário exigido através do AIOP Debcad nº 51.051.918-0 e parcialmente o valor cobrado através do AIOP nº 51.051.919-9, com a retificação das contribuições dos segurados empregados, conforme planilha acima apresentada e a seguir resumida. É como voto.

Eis a ementa da decisão:

PESSOAS JURÍDICAS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. LEGALIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Ocorrência da requalificação dos fatos tributários apurados, a demonstração, por meio de provas consistentes e de circunstâncias fáticas suficientemente convergentes, de que a prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas “mascarava”, na verdade, uma relação direta entre a autuada e as pessoas físicas titulares daquelas empresas, que são, perante a legislação tributária previdenciária, segurados empregados da autada.

Presentes os requisitos necessários à caracterização dos segurados como empregados da autuada.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das Leis.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. LANÇAMENTO INCONTROVERSO.

Consolida-se administrativamente a matéria não impugnada, assim entendida aquela que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Apenas a REFRAMAX ENGENHARIA LTDA foi intimada da decisão *a quo* (v. fls. 752/753), o que ocorreu em 21/11/2014, mas ambas as empresas interpuseram recursos voluntários em 23/12/2014, nos quais reafirmaram as mesmas teses de defesa formuladas em sede de impugnação, à exceção da parte já reconhecida pela DRJ.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Já o recurso de ofício não deve ser conhecido.

A Portaria MF nº 63/2017 estabeleceu um novo limite para a interposição de tal recurso, elevando-o para R\$ 2.500.000,00. Veja-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A Súmula CARF nº 103 preleciona que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Neste caso, observa-se na planilha final constante da conclusão do acórdão de impugnação ("*contribuição devida DE*" e "*contribuição devida PARA*") que os sujeitos passivos não foram exonerados do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior ao limite de alçada, o que torna o recurso de ofício não passível de conhecimento.

2 Das nulidades

As recorrentes suscitam a nulidade das autuações diante da (a) utilização de provas que não constam no processo administrativo; (b) incompetência do agente fiscal para desconsiderar pessoa jurídica e reconhecer relações de emprego; (c) utilização do método de aferição indireta em hipótese não admitida em lei; e (d) desconsideração pela autoridade fiscal dos valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Tais preliminares devem ser rejeitadas e o acórdão de impugnação as enfrentou de forma exaustiva e acertada.

Segundo se observa na decisão recorrida, de fato a fiscalização não anexou aos autos as informações obtidas junto aos sistemas RAIS e GFIP, que dariam conta de que as prestadoras não tinham empregados em seus quadros.

Essa omissão, entretanto, não implica a nulidade dos lançamentos, pois, na pior das hipóteses, e uma vez situada na instrução probatória, deveria resultar na deficiência da instrução quanto à alegação de que as empresas prestadoras não tinham empregados.

Dito de outra forma, a falta de juntada aos autos dos documentos comprobatórios pela fiscalização resultaria na falta de prova dos fatos alegados, e não na nulidade do lançamento, mesmo porque a autuação está amparada em inúmeras outras alegações e em variados elementos probatórios, que serão analisados no mérito desta decisão.

Ademais, as recorrentes não provaram ter sofrido qualquer prejuízo e sequer contestaram a afirmação feita pelo agente fiscal, concentrando suas alegações, nesse tocante, em questões meramente tangenciais.

Todos os demais elementos de prova foram fartamente juntados aos autos e não há qualquer nulidade a ser declarada.

Por outro lado, refuta-se a assertiva acerca da incompetência do agente fiscal.

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

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

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

I - como empregado:

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

.....
Art. 229. [...]:

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Como se vê, havendo demonstração (a) de não eventualidade; (b) de subordinação e (c) de remuneração, pode ser descaracterizado o vínculo pactuado, corroborando-se a existência efetiva de vínculo empregatício, oculto sob a contração de

contribuinte individual, de trabalhador avulso, ou de qualquer outra denominação, inclusive de pessoas jurídicas e de cooperativas de trabalho.

O art. 142 do CTN prevê que a autoridade administrativa tem competência privativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, constituição que demanda a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Ademais, e como bem asseverado pelo acórdão de impugnação, "*o que a auditoria fiscal procedeu foi somente à caracterização de segurado empregado para fins previdenciários*", e não para fins trabalhistas.

Mais ainda, não houve qualquer necessidade de desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas, vez que a verificação do fato gerador das contribuições prescinde de tal providência.

Lembre-se, a propósito, que a verificação da ocorrência do fato gerador dispensa até mesmo o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos.

O inc. I do art. 118 do CTN preleciona que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ao tratar da nulidade ou anulabilidade, em comentário ao citado preceito legal, o prof. Hugo de Brito Machado afirma, com precisão, que "*ao Direito Tributário importa a realidade. Não a forma jurídica*"¹. Significa dizer que basta a existência do fato, e "*não se há de indagar a respeito da validade do ato ou negócio jurídico*"², podendo se afirmar o mesmo em relação à desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas.

O que importa para o direito tributário é a realidade, e não a aparente verdade resultante dos negócios jurídicos celebrados pela primeira recorrente.

O princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários, conforme jurisprudência do STF³.

Ao tratar da jurisprudência administrativa deste Conselho, em tópico atinente à elisão e evasão tributárias, a prof. Maria Rita Ferragut menciona a existência de "*negócios lícitos mas não oponíveis ao Fisco*"⁴, corroborando a importância da substância do fato, em detrimento de sua forma de exteriorização.

Por tais razões, o art. 129 da Lei 11196/2005 não tem qualquer aplicação ao caso in concreto.

Quanto à alegada nulidade da utilização do método de aferição indireta dos valores incidentes sobre verbas pagas a título de previdência privada, entende-se, em primeiro lugar, que não se tratou propriamente de aferição de tal natureza, vez que a fiscalização partiu de uma medida de grandeza diretamente mensurável a título de previdência, e não de um arbitramento da base de cálculo. Veja-se, nesse sentido, a afirmação extraída da folha 71 do relatório fiscal:

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 396.

² MACHADO, Hugo de Brito. Obra citada, p. 388.

³ STF, RE 346084 / PR.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 115.

Também neste caso o salário de contribuição foi apurado por aferição indireta considerando o saldo mensal da conta 3.4.1.004.0003 (PREVIDÊNCIA PRIVADA), onde se deduziu do valor debitado o valor do crédito lançado. O procedimento de aferição indireta está fundamentado no art. 33, parágrafos 3º. e 6º. da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme descrito no subitem anterior.

Como se vê, o lançamento tomou por base os valores contabilizados a título de previdência privada, inclusive sem qualquer reajustamento desses montantes.

Em segundo lugar, ainda que tivesse havido aferição indireta, ela não teria importado na nulidade dos lançamentos.

Isso porque a aferição indireta tem sim base legal, mais precisamente o § 3º do art. 33 da Lei 8212/91, sendo facultado ao sujeito passivo e ao terceiro legalmente obrigado a possibilidade de avaliação contraditória, inclusive em sede de processo administrativo, o que não foi feito.

Por fim, a propalada descon sideração pela autoridade fiscal dos valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços igualmente não implica a nulidade da autuação.

Tal assertiva é de mérito e como tal será analisada e enfrentada.

Quer dizer, se porventura devem ser considerados os valores já recolhidos pelas prestadoras de serviços, tais quantias devem ser deduzidas do lançamento, não subsistindo qualquer vício de nulidade.

3 Do mérito

3.1 DA PRESUNÇÃO

Ao contrário do que alegam as recorrentes, os lançamentos não foram realizados com base em meras presunções, mas sim com lastro no vasto acervo probatório produzido pela fiscalização, tais como exame das notas fiscais emitidas pelas empresas prestadoras de serviços; análise da contabilidade da primeira recorrente; levantamento da sua estrutura gerencial e operacional, bem como dos seus cargos de direção; avaliação dos endereços das empresas; aferição dos seus capitais sociais; dentre tantas outras provas e levantamentos efetuados em sede de fiscalização; mesmo diante da negativa da empresa autuada em fornecer, satisfatoriamente, os documentos solicitados antes da lavratura dos autos.

A conclusão a que se chegará ao final desta fundamentação se apóia, portanto, na instrução probatória, na sua valoração e na verificação da norma aplicável aos fatos comprovados.

Não há dúvidas sobre a premissa maior (direito), devendo serem sopesadas as premissas menores (fatos), a fim de se evitar decisão maculada por problemas de prova⁵.

Nesse ponto, cabe lembrar que o Direito brasileiro adotou o sistema da persuasão racional do julgador, ou livre convencimento (art. 371 do NCPC e do art. 9º do Decreto 70.235/1972), segundo o qual *"o julgador é livre para decidir segundo seu convencimento, que necessariamente deve estar pautado no conjunto probatório constante dos autos"*⁶.

Muito embora o julgador tenha um certo grau de liberdade de apreciação, ele está vinculado à prova dos autos.

Em sendo assim, o exame do fato jurídico controvertido (contratação de trabalhadores pessoas físicas através de pessoas jurídicas) depende, eminentemente, da instrução probatória produzida pelas partes (Fisco e contribuinte).

Como dito acima, o auditor fiscal poderá desconsiderar o vínculo negocial e efetuar o enquadramento como segurado empregado, caso constate que o segurado contratado, sob qualquer denominação, preenche as condições referidas no inc. I do caput do art. 9º do Regulamento da Previdência Social. Empregado é que aquele que presta serviço em caráter não eventual, sob subordinação e mediante remuneração.

No caso dos autos, as recorrentes não tiveram êxito em desconstituir o trabalho da fiscalização, uma vez que, como bem decidido pela DRJ, houve inequívoca demonstração de prestação de serviços em caráter não eventual, sob subordinação e mediante remuneração.

O acórdão de impugnação, arvorando-se no relatório fiscal e na prova dos autos, fez um exaustivo exame acerca da não eventualidade, da habitualidade, da onerosidade e da subordinação, tendo concluído, de forma incensurável, pela caracterização do vínculo de emprego para fins tributários.

O que importa dizer, por ora, para evitar mera reiteração do que já foi afirmado pela DRJ, é que o conjunto de provas colacionado pela fiscalização demonstra que as pessoas físicas sócias das empresas contratadas é que prestavam os serviços de maneira não eventual, sob subordinação e mediante remuneração.

O fato incontroverso de que quase todas as prestadoras de serviços não tinham empregados; e os fatos documentalmente comprovados segundo os quais: (a) a maior parte da remuneração dessas empresas prestadoras se dava a valores fixos; (b) as notas fiscais eram emitidas sequencialmente e sempre em favor da primeira recorrente; (c) publicamente (no site de relacionamento profissional LinkedIn e no próprio site da primeira recorrente), parte dos sócios de tais empresas eram considerados como empregados da primeira recorrente; (d) a primeira recorrente contabilizava e realizava o reembolso de despesas de viagens dos sócios das prestadoras diretamente à pessoa física; (e) com raras exceções, o faturamento das empresas eram consubstanciado exclusivamente dos valores pagos pela primeira recorrente; (f) o sujeito passivo pagava plano de previdência privada aos sócios dessas empresas; (g) determinadas empresas têm o mesmo endereço do contador da fiscalizada; (h) as autuadas são

⁵ VIANNA, José Ricardo Alvarez. Justificação Interna e Justificação Externa nas Decisões Judiciais no novo CPC. Disponível em <http://www.jrav.com.br/justificacao-interna-e-justificacao-externa-nas-decisoes-judiciais-no-novo-cpc/>, acesso em 09 de março de 2017.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 91.

sócias de algumas empresas; (i) alguns sócios das empresas contratadas são também registrados como empregados da primeira recorrente; são uma demonstração contundente da contratação de empregados através de pessoas jurídicas.

Como se vê, e conforme reiteradamente afirmado pelo acórdão recorrido, a tese da fiscalização não se sustenta numa prova isolada, mas sim num conjunto de provas, o qual revela a contratação de trabalhadores pessoas físicas através de pessoa jurídica, em situação de mera interposição formal.

Os casos pontuais alinhavados em sede de impugnação e recurso não resistem à prova dos autos, como bem rechaçado pela decisão *a quo*. Veja-se (fls. 724 e seguintes):

Na impugnação apresentada, assevera ainda a impugnante que, de fato, os serviços prestados pelas empresas contratadas, muitas vezes o foram por seus próprios empreendedores, citando como exemplo a empresa GPO – Gerenciamento de Projetos e Obras Ltda, integrada por seis sócios sendo dois administradores e quatro engenheiros, cada um com uma qualificação profissional específica na prestação de serviços à autuada, detalha as atividades a serem executadas. Aduz que a ausência de empregados não importa em concluir pela relação de emprego.

A própria alegação da autuada aponta a necessidade de ser especificamente aqueles profissionais os determinados a executar essas funções, ou seja, ela própria caracteriza aqui a personalidade na execução dos serviços contratados. Ou seja, a ausência de empregados, por si só, não caracteriza a relação de emprego que embasa os autos, mas é mais um ponto convergente na caracterização dessa relação.

Na seqüência, a autuada dispõe sobre as empresas Evandro de Carvalho Souza, Guilherme Lucena Chrispim, Paulo Henrique Abreu Coelho e Renato Braga Refratários e Planejamentos. Com relação a todas, alega que suas atividades não exigem auxílio profissional e que os serviços podem ser realizados pelos próprios empreendedores, nas atividades de assistência técnica nas obras de montagem e isolamento térmico e representação comercial. Indaga a impugnante se o profissional, ciente de suas habilidades técnicas, não poderia prestar serviços de assessoria, sem qualquer vínculo empregatício e de forma autônoma, inclusive para auferir maior renda e ampliar seu mercado? Conclui que certamente poderia.

Ocorre que, conforme REFISC, o conjunto de fatos encontrados pelo fisco relativos a estas empresas apontam de forma consistente para a existência da relação de emprego para fins tributários. Isto porque, além de existir despesas de viagem em nome de Evandro de Carvalho Souza, de não ter empregados no período fiscalizado, da atividade prestada estar intrinsecamente ligada à atividade normal da autuada, a própria empresa informa no seu site que o Sr. Evandro Carvalho ocupa a função de Coordenador de Obras, e também no seu informativo

Informax nº 34, edição de dezembro/2012 a fevereiro/2013, o Sr. Evandro é apresentado como Coordenador de Obras e Contratos – Filial Vitória-ES. Além disso, a remuneração contratual, conforme cláusula Quarta do contrato nº CC-09-0083, à fl. 317, determina remuneração fixa mensal. A numeração das notas fiscais emitidas pela empresa demonstram seqüência numérica para todo o período objeto dos AIOP que compõem este processo, o que afasta de pronto a questão trazida pela impugnante atinente à ampliação do mercado de trabalho da empresa e a possibilidade do profissional auferir maior renda com outros clientes.

Quanto a empresa Guilherme Lucena Chrispim, dispõe a autuada que a atividade de representação comercial exercida pela contratada, pode, de acordo com o art. 1º da Lei nº 4.886/1965, ser realizada tanto por PF como por PJ, sem relação de emprego. Ocorre que, conforme já dito acima, o REFISC traz elementos que confirmam efetivamente no sentido da existência de relação de emprego, já que a PF do Sr. Guilherme Lucena Chrispim foi contratado pela autuada exatamente em 05/11/2008 como empregado (Gerente de Desenvolvimento Comercial, e posteriormente, Gerente de Marketing) e em 01/11/2008 firma-se contrato de prestação de serviços entre a PJ Guilherme Lucena Chrispim e a impugnante, sendo que a partir de 12/2008, o faturamento da PJ é exclusivo com a autuada. O contrato com a PJ determina remuneração fixa. Por todo o exposto, a fiscalização considerou que o montante pago através das NFS emitidas pela PJ Guilherme Lucena Chrispim refere-se a complementação da remuneração do segurado empregado. Não produz a impugnante elementos que se contraponham a esta conclusão.

Já quanto a empresa Paulo Henrique Abreu Coelho, além de na escrituração contábil da autuada existir pagamentos de despesas de viagem em nome do titular da PJ, o mesmo não tem empregados em sua empresa em todo o período objeto da fiscalização, seu faturamento é exclusivo com a autuada nos anos de 2009 e 2010, a numeração das notas fiscais emitidas pela empresa demonstram seqüência numérica para todo o período objeto dos AIOP que compõem este processo, o que afasta de pronto a questão trazida pela impugnante atinente à ampliação do mercado de trabalho da empresa e a possibilidade do profissional auferir maior renda com outros clientes e em seu perfil no site de relacionamento LinkedIn o Sr. Paulo de identifica como Diretor de Negócios da Reframax, ou seja, existem elementos consistentes de que a conclusão fiscal é procedente, não cabendo se acatar as argumentações da impugnante.

Já quanto a Renato Braga Refratários e Planejamento, as mesmas condições se repetem, com escrituração de despesas de viagem em nome de Renato Braga e pagamento de refeição, cujo histórico do lançamento o identifica como Coordenador. Além disso, a empresa não tem empregados em todo o período objeto da fiscalização, seu faturamento é exclusivo com a autuada nos anos de 2009 e 2010 e a numeração das notas fiscais emitidas pela empresa demonstram seqüência numérica para todo o período objeto dos AIOP que compõem este processo, o que

afasta de pronto a questão trazida pela impugnante atinente à ampliação do mercado de trabalho da empresa e a possibilidade do profissional auferir maior renda com outros clientes. Também aqui, se repete a procedência da conclusão do fisco.

Quanto ao pressuposto da relação de emprego, a não eventualidade, assim dispôs o REFISC:

[...]

Relativamente a este pressuposto da relação de emprego, dispõe a impugnante que ele não se faz presente nas relações firmadas com as empresas contratadas. Cita as empresas AS Tecnologia e Serviços Refratários, Atref Assistência Técnica em Refratários, MP Serviços Técnicos Ltda, Refraplic Assistência Técnica em Refratários Ltda e a EC Engenharia e Construções Ltda em que não houve continuidade dos serviços prestados, confirmando a eventualidade dos serviços. Analisando-se o Anexo I ao REFISC tem-se que todas elas tem seqüenciais notas fiscais emitidas para a autuada, muitas vezes em valores fixos mensalmente, exceto a EC Engenharia cujo faturamento ocorreu apenas na competência 03/2009, mas cujo sócio é segurado empregado registrado como tal na autuada, conforme já disposto anteriormente. Não há que se falar que não houve continuidade nos serviços prestados por estas empresas, o próprio Anexo I aponta de forma clara para o contrário.

[...]

No caso das duas empresas citadas, AS Tecnologia e Serviços Refratários Ltda e Guilherme Lucena Chrispim, em que pese a autuada ter o entendimento que os serviços por elas prestados não se enquadram na sua atividade-fim, a representação comercial da autuada faz parte sim das atividades normais de qualquer empresa, por óbvio, já que a venda de seus produtos e serviços é que a mantém no mercado, nenhuma dúvida existe quanto a este ponto. Quanto ao período de faturamento de cada uma delas, a empresa Guilherme apresenta nota fiscal em todas as competências de 2009 e 2010, e, excetuando-se os dois meses apontados pela impugnante como tendo havido significativa variação de valores, nos demais em geral são valores fixos mensalmente, que se repetem por meses. Mesmo o fato da empresa AS não ter faturamento mensal e em valores variados, não afasta a não-eventualidade dos serviços por ela prestados, mesmo porque ela permanece na condição de contratada da autuada de 2008 a 2010, sendo seu faturamento exclusivo com a impugnante e a natureza dos serviços por ela prestados justificar emissão de notas fiscais em períodos não consecutivos, conforme cláusula quarta do contrato firmado com a autuada.

Registre-se que o relatório fiscal contém uma análise expressiva dos fatos e das provas relacionadas a mais de vinte de empresas, sem que a recorrente tivesse se desincumbido de demonstrar o desacerto do trabalho da fiscalização, razão pela qual o recurso deve ser desprovido neste ponto.

3.2 DA DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS

O insucesso da tese principal torna necessário analisar e julgar a tese subsidiária, qual seja, a dedução do presente lançamento das contribuições já recolhidas pelas prestadoras de serviços.

No entender da DRJ, não haveria respaldo legal para tal procedimento.

Ocorre que, firmadas as premissas (i) de que os serviços não eram prestados pelas pessoas jurídicas, mas sim pelas físicas; (ii) e que a quase totalidade dos sócios dessas empresas contratadas prestavam serviços apenas à primeira recorrente; tem-se a conclusão de que os recolhimentos efetuados pelas prestadoras a título de quota patronal e de contribuição do segurado contribuinte individual são indevidas.

Isto é, se os valores pagos às pessoas jurídicas prestadoras de serviços eram, na verdade, remunerações pagas aos sócios pessoas físicas, isso equivale a reclassificar as remunerações das pessoas jurídicas para as pessoas físicas.

Desta forma, e para evitar o enriquecimento ilícito da União, que se baseia nas premissas retro mencionadas, entende-se que tais contribuições realmente devem ser deduzidas do lançamento, o que deverá ser aferido no momento da liquidação do presente julgado.

Dentro desse espírito condutor, pode ser citada a Súmula CARF nº 76:

Súmula CARF nº 76: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Como dito, afirmar que os valores pagos às pessoas jurídicas prestadoras de serviços eram, na verdade, remunerações pagas aos sócios pessoas físicas equivale a reclassificar as remunerações das pessoas jurídicas para as pessoas físicas, podendo-se, portanto, citar o emblemático julgamento abaixo, deste colegiado, neste ponto julgado por unanimidade:

[...]

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

(CARF, Contribuinte Neymar da Silva Santos Junior, Recurso Voluntário, Relatora Bianca Felicia Rothschild, Sessão 15/03/2015, Acórdão 2402-005.703)

O mesmo não se pode afirmar quanto às contribuições alegadamente recolhidas sobre os valores pagos a título de previdência privada, uma vez que a primeira recorrente não comprovou ter pago qualquer valor a esse respeito. Muito pelo contrário, a

autuação foi lavrada exatamente pela falta de recolhimento das contribuições incidentes sobre os montantes pagos aos trabalhadores sob a rubrica previdência privada.

4 Da solidariedade da REFRAMAX LTDA

A fiscalização caracterizou a REFRAMAX LTDA como contribuinte solidária sob a afirmação de que ela integraria grupo econômico com a primeira recorrente e de que ela teria interesse comum na situação que constitui os fatos geradores apurados. Veja-se:

Foi constatada a existência do grupo empresarial REFRAMAX do qual fazem parte a fiscalizada e a empresa REFRAMAX LTDA – CNPJ 02.972.756/0001-28, cujos sócios são os administradores da empresa fiscalizada. Considerando o interesse comum na situação que constitui os fatos geradores apurados, será aplicada a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, e no art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/1991. A responsável solidária será cientificada do crédito previdenciário ora lançado, através do Termo de Sujeição Passiva-TSP. Caso seja do seu interesse, a responsável solidária poderá apresentar impugnação no prazo e nos locais citados no subitem 9.8;

Em primeiro lugar, entende-se que a autoridade fiscal não caracterizou a existência de um efetivo grupo econômico entre as duas recorrentes, a despeito de ambas as empresas adotarem, como parte de sua denominação social, a expressão REFRAMAX.

Ao revés, o agente autuante simplesmente afirmou haver o grupo empresarial REFRAMAX, tendo em vista que os sócios da REFRAMAX LTDA são os administradoras da REFRAMAX ENGENHARIA S/A.

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

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

CLT

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

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

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a

direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

.....
 IN RFB 971

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

4. Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade

tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

[...]

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

.....
(i) AgRg no Ag 1415293/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe 21/09/2012; (ii) AgRg no REsp 1535048/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 21/09/2015; (iii) AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011; (iv) AgRg no Ag 1392703/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 14/06/2011

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

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

Neste caso concreto, não tendo havido a efetiva caracterização de grupo econômico, tampouco a demonstração de que todas as pessoas jurídicas tinham interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal, deve ser afastada a solidariedade imputada à recorrente REFRAMAX LTDA.

5 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de:

(a) NÃO CONHECER do recurso de ofício;

(b) CONHECER do recurso voluntário interposto pela REFRAMAX ENGENHARIA S/A, para REJEITAR AS PRELIMINARES de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL provimento, a fim de deduzir dos lançamentos os recolhimentos efetuados pelas empresas prestadoras de serviços a título de quota patronal e de contribuição do segurado contribuinte individual, o que deverá ser apurado em sede de liquidação;

(c) CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário da REFRAMAX LTDA, a fim de excluí-la do pólo passivo das autuações.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Redator Designado.

Não obstante o bem elaborado voto do i. Relator, dele divirjo, no que diz respeito à exclusão da Recorrente do polo passivo da relação tributária, pelas razões de fato e de direito que passo a expor.

A divergência em tela diz respeito especificamente à exclusão da pessoa jurídica REFRAMAX LTDA. - CNPJ 02.972.756/0001-28 - do polo passivo da relação jurídica-tributária em litígio, consoante os termos do Recurso Voluntário de e-fls. 858/958.

Muito bem.

O Relatório Fiscal (e-fls. 32/75) informa que a Recorrente (REFRAMAX LTDA.) é do mesmo grupo empresarial da REFRAMAX ENGENHARIA S/A (empresa fiscalizada), e, junto com esta, é sócio cotista da pessoa jurídica GPO GERENCIAMENTO E PLANEJAMENTO LTDA. (empresa contratada pela REFRAMAX ENGENHARIA S/A).

Por sua vez, a pessoa jurídica THERMO SERVICE LTDA. (empresa contratada pela REFRAMAX ENGENHARIA S/A) tem a própria contratante, como sócio cotista.

Os sócios da REFRAMAX LTDA. são os administradores da REFRAMAX ENGENHARIA S/A (empresa fiscalizada).

O Relatório Fiscal (e-fls. 32/75) também denuncia e demonstra de forma detalhada que *"parte do staff gerencial, principalmente o operacional, da fiscalizada foi contratada por intermédio de pessoas jurídicas das quais eram sócios ou titulares"*.

Com efeito, o referido relatório esmiuça - especificamente nas e-fls. 36/63 - os contratos firmados pela REFRAMAX ENGENHARIA S/A (empresa fiscalizada) com todas as contratadas (total de 21 empresas), incluindo a GPO GERENCIAMENTO E PLANEJAMENTO LTDA. e a THERMO SERVICE LTDA., pessoas jurídicas nas quais a empresa fiscalizada tem participação social, conforme já informado, concluindo, ao fim e ao cabo, que *"os fatos relatados demonstram que o sujeito passivo recorreu à prática de contratação de segurados empregados utilizando da prática irregular de elaboração de contratos de prestação de serviços com pessoas jurídicas para mascarar relações de emprego"*.

Destarte, as situações fáticas reveladas no Relatório Fiscal (e-fls. 32/75) e fartamente comprovadas nos autos constituem-se contundente conjunto probatório com força suficiente à caracterização de um **grupo econômico de fato**, que compreende, no caso concreto, além da REFRAMAX ENGENHARIA S/A e da REFRAMAX LTDA., todas as demais empresas contratadas, embora apenas as duas empresas retrocitadas tenham sido arroladas como solidárias em face do crédito tributário de natureza previdenciária em lide.

Nesse contexto o art. 124 do CTN (Lei n. 5.172/1966) informa norma geral aplicável a todos os tributos existentes no sistema tributário nacional, nos seguintes termos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifei)

Não obstante a expressão "interesse comum" consignada no art. 124, I, do CTN, encartar um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar-se a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Assim, verifica-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas jurídicas solidariamente obrigadas estejam no mesmo polo da relação jurídica que deu azo à hipótese de incidência tributária, exatamente porque não encontraria respaldo na lógica jurídica-tributária a integração no polo passivo da relação jurídica de uma empresa que não tenha qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Nessa perspectiva, é forçoso concluir que o interesse qualificado pela lei não há de ser o mero interesse social, moral, econômico ou financeiro no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas sim o interesse jurídico, atrelado à atuação comum ou conjunta no pressuposto fático do tributo.

Assim, caracteriza responsabilidade solidária em matéria tributária a realização conjunta de situações que, *per se*, configuram a hipótese de incidência tributária, irrelevante que se trate ou não de grupo econômico formalmente constituído.

É cediço que os grupos econômicos de fato caracterizam-se por serem criados com o fim exclusivo de redução do risco empresarial e maximização de lucros, caracterizando-se um abuso de direito, inclusive para fins de afastar a incidência de tributos, no caso concreto, na espécie contribuições sociais.

Constata-se, a partir das situações relatadas nos autos e detalhadas no Relatório Fiscal (e-fls. 32/75), uma evidente unidade de interesse jurídico das várias pessoas jurídicas envolvidas, consolidando-se evidente interesse comum nos atos negociais de propriedade e de circulação de riquezas.

Noutro giro, há previsão legal de solidariedade quanto às contribuições à Seguridade Social, independentemente da natureza (formal ou de fato) do grupo econômico, bastando tão-somente a sua caracterização, nos termos exatos do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, *verbis*:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

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

[...] (grifei)

Considerando-se o disposto no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91, acima reproduzido, não há dúvidas que, no caso específico das contribuições previdenciárias, incide não apenas a regra do inciso I do art. 124 do CTN, mas também do inciso II do retrocitado dispositivo legal.

Em face dos elementos de prova acostados aos autos, bem assim das evidências denunciadas no Relatório Fiscal (e-fls. 32/75), é inquestionável a solidariedade da pessoa jurídica REFRAMAX LTDA. em relação ao crédito tributário em litígio, uma vez presente o liame entre a materialidade da hipótese de incidência tributária e a unidade de interesse jurídico das pessoas jurídicas que compõem o grupo econômico de fato em tela e no qual a REFRAMAX LTDA. se inclui.

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício, conhecer do recurso voluntário e afastar as preliminares de nulidade do recurso voluntário e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para deduzir do lançamento os recolhimentos efetuados pelas empresas prestadoras de serviços a título de quota patronal e de contribuição do segurado contribuinte individual caracterizados como segurados empregados, **bem assim manter no polo passivo da relação tributária a empresa REFRAMAX LTDA.**

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima