



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

Processo n° 10380.720577/2016-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.959 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de fevereiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente INSTITUTO ATLÂNTICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2014

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.
COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Inserir-se no âmbito da competência da autoridade fiscal o reconhecimento da condição de segurado empregado, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, não se consubstanciando tal feito em desconsideração de interpostas pessoas jurídicas envolvidas.

PAGAMENTOS A TÍTULO DE CESSÃO DE DIREITOS AUTORAIS.
AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE SUA NATUREZA.

É necessária a comprovação da existência de efetiva criação intelectual para fins de que os pagamentos realizados a título de contraprestação por cessão de direitos autorais sejam assim reconhecidos, para fins fiscais.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A imputação de responsabilidade solidária por interesse comum na situação de fato que constitui fatos geradores de contribuições carece de demonstração do benefício concreto, da pessoa jurídica apontada como solidária, decorrente do atuação infringente das normas tributárias, por parte do contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Constatada a interposição meramente formal de pessoas jurídicas com vistas a dissimular os vínculos jurídicos materialmente estabelecidos, e pagamentos

a título de cessão de direitos autorais sem o devido respaldo fático, impõe-se a aplicação de multa de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento integral ao recurso voluntário da Fundação CPqD, afastando sua condição de responsável solidária pelo crédito tributário, e em dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, para excluir da base de cálculo do lançamento os valores associados à pessoa jurídica Ivia Ltda., discriminados na fl. 834 dos autos. Votou pelas conclusões o conselheiro Virgílio Cansino Gil.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correa, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson. Ausente a conselheira Andrea de Moraes Chieregatto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) - DRJ/BSB, que julgou procedente autos de infração lavrados contra o epígrafado (fls. 02/283), correspondendo a contribuições referentes a segurados e à parte patronal, isto é, contribuição da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e de outras entidades — terceiros (INCRA, SALÁRIO EDUCAÇÃO, SESI, SENAI e SEBRAE), bem como à multa por descumprimento de obrigação acessória, face à apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas.

A decisão de piso assim sintetizou (fls. 2320/2325) o Relatório Fiscal (fls. 92/121):

De acordo com o Relatório Fiscal, as situações que constituem os fatos geradores das obrigações principais são as prestações de serviços realizadas por pessoas naturais cujos vínculos trabalhistas foram demonstrados nos itens 4.1 e 4.2.

Da Contratação de Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas

Pela análise dos contratos de prestação de serviços apresentados pela empresa, a fiscalização conclui que embora a prestação de serviço fosse intermediada por uma outra pessoa jurídica, quem o Instituto Atlântico verdadeiramente contratava eram as pessoas naturais que prestavam o serviço e que o objeto do contrato está previsto no contrato firmado entre o Instituto Atlântico e seus clientes, ou seja, as pessoas naturais foram contratadas para desempenhar as mesmas funções que os empregados do Instituto realizam em sua atividade fim. O item 4.1 do Relatório Fiscal relaciona várias informações extraídas dos contratos e de seus anexos, as quais corroboram essas afirmações.

Além das informações extraídas dos contratos e de seus anexos, foram anexadas comunicações internas do Instituto Atlântico, presentes no mesmo arquivo "Contratos", que comprovam o vínculo empregatício das pessoas naturais com o Instituto Atlântico, essas também listadas no item 4.1 do Relatório Fiscal.

Destaca ainda a fiscalização que, além disso, todas as pessoas naturais que foram remuneradas por pessoas jurídicas trabalhavam na atividade fim da empresa e que é vedada à terceirização na atividade fim de uma empresa, segundo Súmula 331 do TST, além de desenvolverem as atividades previstas nos contratos que o Instituto Atlântico celebrou com seus clientes.

Segue o esclarecendo que não desconsiderou a existência das pessoas jurídicas relacionadas no Relatório Fiscal (documento "PF por PJ"), apenas considerou que elas foram usadas para dissimular o real vínculo empregatício que o Instituto Atlântico mantinha com as pessoas naturais prestadoras dos serviços.

O documento "PF por PJ" demonstra os beneficiários de cada uma das pessoas jurídicas citadas, enquanto que consulta nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (GFIPWEB, Portal DIPJ, Portal IRPF e Portal DIRF) demonstram que os profissionais citados não eram empregados nem sócios das empresas para as quais prestaram serviços. Este documento foi elaborado pelo próprio contribuinte e continha algumas omissões, estas omissões foram completadas com informações provenientes das notas fiscais emitidas.

Foi constatado, nos casos nos quais mais de uma pessoa é relacionada como prestador do serviço que essas pessoas não mantêm nenhum tipo de vínculo com a pessoa jurídica contratada, ou seja, não são empregados, tampouco sócios das empresas, demonstrando que seu vínculo se dá na verdade diretamente com o Instituto Atlântico, sendo usada uma ou mais pessoas jurídicas contratadas apenas para disfarçar a verdadeira relação.

Ainda conforme o relato fiscal, muitas destas pessoas foram remuneradas por mais de uma empresa em diferentes meses em um curto período de tempo, não mantendo vínculo com nenhuma delas. Em outros casos, a empresa somente foi utilizada até que o profissional pudesse abrir uma empresa em seu próprio nome. Esta alta rotatividade de empregadores, aliada ao fato de prestarem serviços sempre ao mesmo tomador demonstra que este é o verdadeiro empregador.

Da Contratação de Pessoas Naturais através de Cessão de Direitos Autorais

Também foi constatado pela fiscalização, pelo exame da contabilidade da empresa e dos contratos de cessão de direitos autorais e outros documentos apresentados, que a empresa mantinha a contratação de pessoas naturais através de Cessão de Direitos Autorais-CDA.

Informa o relato fiscal que os cargos e as funções que várias pessoas que recebiam através de contratos de cessão de direitos autorais desempenhavam no Instituto Atlântico são incompatíveis com essa forma de remuneração, seja porque representam o Instituto Atlântico perante terceiros, seja por assumirem funções de direção, chefia, gerência ou liderança, demonstrando que o real vínculo é estabelecido entre o Instituto Atlântico e as pessoas naturais relacionadas no item 4.2 do Relatório Fiscal.

Segue acrescentando que isso vem confirmar que todas essas pessoas, tanto aquelas que foram contratadas somente na modalidade de cessão de

direitos autorais, quanto àquelas que também possuíam vínculo empregatício, são empregadas da empresa e suas remunerações são fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Analisando as Atas de Reunião de Diretoria, a fiscalização verificou que o Instituto Atlântico tinha o objetivo de reduzir seus encargos, através da adoção de cesta flexível de benefícios e remuneração por cessão de direitos autorais-CDA. Na exposição realizada, foram sugeridas "formas alternativas de remuneração", entre elas a "CLT - Flex: modalidade mais utilizada é 30% na carteira e 70% "por fora" e "CDA - modelo de Cessão de Direitos Autorais é dissociado do contrato de trabalho e tem validade de 5 anos". Esclarece que a expressão CLT - Flex é conhecido jargão do mundo jurídico e constitui, de forma resumida, no pagamento de parte dos salários sob a forma de utilidades ou de uma maneira mais clara, "por fora". Neste tipo de contratação as empresas "dividem parte do salário 'por dentro' (CLT) e o restante - entre benefícios, como alimentação, vestuário, moradia, educação, assistência médica, reembolso transporte, direitos autorais, propriedade intelectual etc. - é pago" por fora ". Adverte que "a contratação flex é apenas uma entre as várias fraudes utilizadas atualmente para fugir das imposições legais e direitos dos trabalhadores, como exigir que o colaborador emita notas como PJ (pessoa jurídica), se associe a uma cooperativa ou, ainda, que emita RPA (Recibo de Pagamento a Autônomo), por exemplo.

Afirma que restou claramente caracterizada a contratações de pessoas naturais como prestadores de serviços Pessoas Jurídicas (PJ) e por meio de cessão de direitos autorais (CDA), sendo que esses prestadores de serviços (PJ e CDA) são de fato empregados da empresa.

Conclui a autoridade lançadora que estas foram as práticas elisivas adotadas pela empresa. Essas constatações irregulares levam à conclusão de que o Instituto Atlântico agiu de forma premeditada e estava ciente da real natureza das contratações realizadas e sua única motivação foi financeira, visando unicamente à redução de seus custos, independentemente da adequação da forma com a realidade fática.

Dos Fatos Geradores Lançados

Constituem fatos geradores as remunerações pagas às pessoas naturais intermediadas por pessoas jurídicas (PJ) e as remunerações pagas a pessoas naturais através de cessão de direitos autorais (CDA), no estabelecimento matriz e na filial 0003.

A fiscalização demonstrou nos subitens 4.1 e 4.2 do Relatório Fiscal que se tratam de remunerações pagas a empregados. Os Anexos I, II e III detalham os beneficiários, suas remunerações e as contribuições a cargo dos próprios segurados.

Para as competências de 03/2012 a 07/2013, as contribuições apuradas foram apenas às previstas na Lei 8.212/1991, artigos 20 e 22, inciso II e as destinadas a outras entidades ou fundos, uma vez que as contribuições previstas no art. 22, I da Lei 8.212/1991 foram substituídas pelas contribuições previstas no art. 7º da Lei 12.546/2011, nesse período.

Para o período de 01/2011 a 02/2012 e de 08/2013 a 12/2014, as contribuições apuradas foram às previstas na Lei 8.212/1991, artigos 20 e 22, incisos I e II, assim como as destinadas a outras entidades ou fundos.

Do Reenquadramento do CNAE

A fiscalização efetuou o reenquadramento do Instituto Atlântico no CNAE correto da empresa, qual seja: CNAE 62.01-5/00 - Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda.

O Instituto Atlântico utilizou em seu cadastro junto à Receita Federal do Brasil o CNAE "72.10-0-00 - Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências físicas e naturais", condizente com o seu Estatuto Social. Também foi utilizado este CNAE no preenchimento da GFIP.

Todavia, analisando os contratos firmados entre o Instituto Atlântico e seus clientes, restou comprovado que a atividade majoritariamente desenvolvida pelo Instituto Atlântico e na qual estão empregados quase todos os seus profissionais é a produção de programas de computador sob encomenda, assim como manutenção e aplicação de testes sob os mesmos, cujo fato restou demonstrado nos diversos contratos anexados pela fiscalização, aos autos.

Da Substituição das Contribuições Previdenciárias

A empresa teve as contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I e III da Lei 8.212/1991 substituídas pela contribuição incidente sobre a receita bruta total, à alíquota de 2,5%, de 03/2012 a 06/2012, e de 2,0%, de 07/2012 em diante, de acordo com o art. 7º, I da Lei 12.546/2011.

Pela análise do SPED Contribuições da empresa e sua DCTF, a fiscalização verificou que o Instituto Atlântico agiu de acordo com a lei somente até julho de 2013, considerando-se submetida à substituição tributária prevista na Lei 12.546/2011.

Contudo, segundo a memória de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta e a DCTF da empresa, esta deixou de informar em DCTF e de recolher em DARF parte destas contribuições, consoante detalhado no item 7.2 do Relatório Fiscal.

Da Apresentação de GFIP com Informações Incorretas

A empresa informou incorretamente o campo CNAE na GFIP de todos os estabelecimentos em todas as competências, conforme relatado no item 5 do Relatório Fiscal.

Também o FAP foi informado erroneamente na GFIP em todos os estabelecimentos como "1", quando o correto seria "0,5", de 01/2011 a 02/2013.

Além destes erros, a empresa preencheu incorretamente os campos relativos à compensação indevida no período de 12/2011 a 02/2012: valor solicitado, valor compensado, valor a compensar, competência inicial da compensação e competência final da compensação.

Em decorrência dessa infração, foi aplicada a multa no valor de R\$ 500,00 por cada competência (valor mínimo). Como os erros foram observados em todas as 48 competências, a multa totalizou R\$ 24.000,00.

Da Multa de Ofício Qualificada

A multa de ofício foi duplicada (150%) na forma prevista no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996, em virtude da conduta dolosa da empresa, na figura de seu superintendente que, autorizado por seu Presidente e Diretores, propôs a adoção da chamada "CLT Flex", bem assim como pela contratação de pessoal por meio de

cessão de direitos autorais-CDA, quando os fatos demonstraram que se tratam de pessoas naturais com vínculos empregatícios, fatos estes que se amoldam perfeitamente na definição de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Da Responsabilidade Solidária Tributária

A fiscalização atribuiu à Fundação CPqD, CNPJ 02.641.663/0001-10 responsabilidade solidária pelos créditos constituídos no presente lançamento, com base art. 124, I do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

Tal responsabilidade decorreu da caracterização da existência de interesse comum nos casos nos quais a Fundação CPqD foi contratada juntamente com o Instituto Atlântico, tendo em vista que ambas as empresas conjugaram esforços (mão-de-obra) para a execução dos serviços, conforme relatado no item 9 do Relatório Fiscal.

Conforme relato fiscal, foi constatado que existe verdadeira confusão entre as duas empresas, além dos membros da diretoria e superintendente possuírem vínculo com ambas empresas, várias propostas comerciais foram assinadas por pessoas que não são ligadas ao Instituto Atlântico e fornecem e-mail de contato da Fundação CPqD, além do que a contratação de prestadores de serviço conta com a participação do CPqD, e as reuniões da assembleia geral e da diretoria são realizadas no domicílio do CPqD, além de outros fatos relatados no Relatório fiscal.

As situações que constituem os fatos geradores das obrigações principais são as prestações de serviços realizadas por pessoas naturais cujos vínculos trabalhistas foram caracterizados nos itens 4.1 e 4.2 do Relatório Fiscal.

Demonstrada a existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador das contribuições previdenciárias, atri-se a norma do art. 124, I do Código Tributário Nacional, razão pela qual a Fundação CPqD torna-se responsável solidária pelos créditos constituídos no presente processo.

O recorrente e a responsável solidária Fundação CPqD - Centro de Pesquisa e Desenvolvimento em Telecomunicações apresentaram impugnações (fls. 2190/2244 e 2247/2281, respectivamente), porém a exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 2318/361).

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 2401/2430) em 20/10/2016, reiterando as alegações da impugnação, que sintetiza da seguinte maneira:

a) Presença de vício quanto ao motivo do ato administrativo de lançamento, pois não se observaram todos os elementos conformadores do art.142 do CTN, notadamente a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, considerando-se que a autoridade administrativa fiscal sequer juntou os elementos probatórios suficientes à demonstração da caracterização do ilícito.

b) A inexistência de "pejotização". A regular contratação de empresas prestadoras de serviços.

c) Esclarecimentos sobre cessão de direitos autorais (CDA). Peculiaridades do setor em que o contribuinte atua. Procedimento regular.

d) O descabimento da alegada necessidade de reenquadramento do CNAE, além da não apresentação de GFIP com informações corretas.

e) Em ad argumantandum tantum, tratou-se sobre o despropósito da multa qualificada, sobretudo pela falta de comprovação de dolo.

f) A inexistência de responsabilidade solidária entre o Instituto Atlântico e a Fundação CPq D.

Além disso, aduziu terem sido ignoradas razões de impugnação pela decisão *a quo*, havendo violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da não surpresa, considerando a fundamentação daquela omissa e genérica quanto à "pejotização", à contratação das prestadoras de serviços, à cessão de direitos autorais, às peculiaridades do setor, à apresentação de GFIPs com informações incorretas, à multa qualificada e à responsabilidade solidária. Irresigna-se, ainda, com relação ao indeferimento da perícia e ao que entende ser a não aplicação de precedentes, pleiteando, ao final, a reforma do julgado de modo a desconstituir o crédito tributário.

Já a responsável solidária postou seu recurso voluntário (fls. 2450/2462) em 27/10/2016, defendendo que ela não pertence ao mesmo grupo econômico que o autuado, havendo mera parceria entre ambos em algumas vendas e que não há provas do interesse comum na situação configuradora de fato gerador.

Por seu turno, a PGFN apresentou suas contrarrazões às fls. 2469/2499.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

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

No que tange ao entendimento de que as razões de impugnação foram ignoradas pela decisão de primeira instância, não prospera a inconformidade do recorrente.

O contribuinte imputa à decisão, bem como ao lançamento, uma série de adjetivos que evidenciariam estarem eles imbuídos de inaceitável nível de generalismo, sustentando que não foram analisados seus argumentos a contento.

Não obstante, como ver-se-á ao longo desta fundamentação, as peças eivadas de "generalismos" com as quais se defronta nestes autos são na verdade de lavra do recorrente, ou seja, sua impugnação e recurso voluntário.

Com efeito, o acórdão contestado abordou todas as principais questões levantadas na impugnação, ou seja, a nulidade do lançamento, a irregular contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas, a análise individualizada da presença de relação de emprego, a existência de simulação, a cessão de direitos autorais, o reenquadramento do CNAE, o descumprimento de obrigação acessória, a existência de responsabilidade solidária, a qualificação da multa e os efeitos da jurisprudência.

Eventual irresignação do autuado quanto à avaliação das provas constantes no processo, ou com a suficiência dessas provas para alcançar as conclusões do Fisco, é nítida e incontestavelmente matéria de mérito, em nada se confundindo com matéria de nulidade.

Ademais, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada nas Cortes Superiores (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

Anote-se que tal posicionamento não foi alterado com o advento do CPC/2015, consoante precedentes daquele sodalício, tais como os EDcl no REsp nº 1.322.791/DF (j. 15/12/2016).

Melhor sorte não favorece aos argumentos de que o auto de infração conteria nulidade, por "inobservância dos pressupostos intrínsecos do lançamento".

Ora, não é apontado qual dos elementos do procedimento administrativo do lançamento, delineados no art. 142 do CTN - ocorrência do fato gerador, apuração da matéria tributável, cálculo do montante devido, identificação do sujeito passivo - que teria sido não devidamente caracterizado, tampouco denotado descumprimento dos requisitos formais constantes dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

De fato, o foco das alegações vertidas pelo recorrente contra a autuação parece ser similar ao contido em seu arrazoado questionando o acórdão da DRJ, ou seja, o de que o enfrentamento do caso concreto foi genérico.

Reitere-se, mais uma vez, que tal gênero de linha argumentativa, a aventar sutilmente a insuficiência de prova ou das razões de convencimento, diz respeito à questão de fundo, não se consubstanciando em nulidade.

Ademais, compulsando os autos, e frente às milhares de páginas de elementos de prova carreados no curso do procedimento fiscal e o detalhado relatório fiscal de fls. 92/121, fica deveras difícil concluir que dito procedimento padece de generalidade tal a ponto de dar azo a declaração de sua nulidade.

Impende registrar, como remate, que não se vislumbra na espécie qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, o qual recorre evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

Superando as questões de nulidade, tenho que os tópicos de mérito relativos à irregular contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas, e à cessão de direitos autorais foram muito bem enfrentados no julgamento a *quo*, e, não divergindo das razões lá ventiladas, transcrevo, *em sua essência*, os respectivos trechos da fundamentação, de modo a que integrem este voto, devendo ser ressalvado, que, ao final, serão feitas observações adicionais sobre o caso em apreço, por parte deste relator:

Da Irregular Contratação de Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas.

O contribuinte nega a existência de pejetização e afirma que foi regular a contratação de empresas prestadoras de serviços. Sustenta que o lançamento fundou-se em situação fático-jurídica inexistente, quais sejam: a existência de segurados-empregados prestando serviços, de forma fraudulenta, como se pessoas jurídicas fossem.

O cerne da autuação consistiu na desqualificação de negócios jurídicos firmados pelo autuado com pessoas jurídicas regularmente constituídas (prestação de

serviços). De acordo com o relato fiscal, tais negócios constituem autêntica relação de emprego, na forma do art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91, impondo-se a incidência imperativa das normas previdenciárias.

A fiscalização constatou, da análise dos contratos de prestação de serviços, notas fiscais e esclarecimentos prestados pela empresa autuada e pelos prestadores, a existência de relação de emprego entre o contribuinte e os profissionais que lhe prestaram serviços por meio dessas empresas contratadas.

Observou que os serviços prestados são inerentes à atividade fim da empresa contratante e que, em muitos casos, as contratadas prestaram serviços exclusivamente ao contribuinte.

Além dos empregados registrados no próprio Instituto Atlântico, este apresentou diversos prestadores de serviço contratados através de outras pessoas jurídicas (PJ), e prestadores de serviços cuja contratação se deu através de "Contrato de Cessão de Direitos Autorais de Obras Futuras" (CDA).

A chamada "Pejotização" é um artifício jurídico utilizado por certos empregadores, que exigem do empregado a constituição de uma pessoa jurídica, a fim de alterar a natureza do contrato e, assim, exonerar-se dos encargos fiscais e previdenciários, bem como dos direitos inerentes às relações empregatícias.

O artigo 9º da CLT dispõe que serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na legislação trabalhista.

Extrai-se do Relatório Fiscal que, pela análise dos contratos de prestação de serviços apresentados pela impugnante no decorrer do procedimento fiscal, a fiscalização constatou que, na verdade os contratos eram feitos com as pessoas naturais. Veja-se excerto do Relatório Fiscal:

(...)

Embora o contrato previsse que o objeto da contratação estaria descrito e caracterizado no próprio contrato, em uma seção chamada de "Adendo", observa-se que esta seção também é idêntica entre todos os contratados, e informa apenas que "o objetivo da prestação de serviço é o Apoio Operacional para o desenvolvimento de sistemas pela CONTRATADA à CONTRATANTE, para atendimento do CLIENTE CONTRATANTE, de acordo com as especializações profissionais descritas no item II deste Adendo". Vale esclarecer que o item II do Adendo não descreve nada do serviço, porém apresenta duas importantes informações: o preço do serviço por hora, e a mais importante, o prestador do serviço, que é quase sempre o mesmo durante toda a prestação. Os documentos intitulados "Adendos I", "Adendos II", "Adendos III" e "Adendos IV" foram extraídos dos contratos firmados e comprovam o que alegamos.

(...)

Diante dessas informações, cabe concluir que embora a prestação de serviço fosse intermediada por uma outra pessoa jurídica, quem o Instituto Atlântico verdadeiramente contratava eram as pessoas naturais que prestavam o serviço e que a atividade fim é objeto do contrato firmado entre o Instituto Atlântico e seus clientes.

O que a fiscalização constatou foi que pessoas naturais foram contratadas para desempenhar as mesmas funções que os empregados do Instituto realizam em sua atividade fim.

Algumas informações presentes nos contratos foram citadas pela fiscalização e corroboram esta conclusão, conforme excerto do Refisc:

(...)- os documentos elaborados quando do reajuste dos contratos se referiam ao prestador pelo nome da pessoa natural e sua matrícula e não pelo nome da pessoa jurídica, além do que a justificativa para o reajuste se referia a qualidades pessoais do prestador e não da empresa. Documento intitulado "Alteração da Situação PJ" comprova o alegado;

-os contratos mais antigos previam o pagamento de horas-extras benefício restrito aos empregados. O documento "HE em contratos de PJ" comprova este fato;

- condições de segurança e jornada diária de trabalho contratualmente idênticas às dos empregados do Instituto, fato demonstrado pelo documento "Condições de Trabalho" em anexo.

(...)

O Instituto Atlântico alega que a fiscalização fez menção genérica às relações jurídicas mantidas pelo contribuinte, sem qualquer análise individual e casuística dos contratos firmados.

Ao contrário do que afirma o impugnante, o Relatório Fiscal (item 4.1) demonstra a análise individualizada de cada uma das empresas contratadas e dos respectivos beneficiários pessoas naturais. Vejam-se excertos do Relatório Fiscal:

(...)

Outra importante informação pode ser observada justamente nos casos nos quais mais de uma pessoa é relacionada como prestador do serviço: estas pessoas não mantêm nenhum tipo de vínculo com a pessoa jurídica contratada, ou seja, não são empregados, tampouco sócios das empresas, demonstrando que seu vínculo se dá na verdade diretamente com o Instituto Atlântico, sendo usada uma ou mais pessoas jurídicas contratadas apenas para disfarçar a verdadeira relação. E mais, muitas destas pessoas foram remuneradas por mais de uma empresa em diferentes meses em um curto período de tempo, não mantendo vínculo com nenhuma delas. Em outros casos, a empresa somente foi utilizada até que o profissional pudesse abrir uma empresa em seu próprio nome. Esta alta rotatividade de empregadores, aliada ao fato de prestarem serviços sempre ao mesmo tomador demonstra que este é o verdadeiro empregador.

Os fatos a seguir demonstram o alegado: a empresa A.J.Ferreira foi utilizada para remunerar o senhor Aurindo Jorge Ferreira de 01/2011 a 12/2014. Porém em 06/2012, a senhora Vanessa Alexandra da Silva foi remunerada por esta empresa sem nunca ter sido sócia dela ou sua empregada. Mais ainda, em 03/2013, a empresa remunerou os senhores Rondineli Moura Machado e Vandewilly Oliveira da Silva, senhores estes que nunca foram nem empregados nem sócios da A.J.Ferreira. O mais interessante é que estes dois senhores no mês seguinte passaram a ser remunerados por suas próprias empresas, suas homônimas e criadas justamente em 18/03/2013 e 04/03/2013, respectivamente. Disto se conclui que estes senhores já trabalhavam para o Instituto Atlântico, mas para evitar a incidência de tributos previdenciários e trabalhistas, foi

utilizada uma pessoa jurídica encobrir o real vínculo, contudo, como as suas próprias empresas ainda não estavam regulares, eles foram remunerados durante o primeiro mês por outra pessoa jurídica.

(...) O senhor Alexander Pimentel de Lima foi remunerado pela empresa Alleasy Consultoria em Informática até 01/2013, mesmo sem possuir vínculo com ela, quando passou a ser remunerado por sua própria empresa a AZPL Consultoria em TI, criada em 16/10/2012. Já o senhor Raphael Mendes de Oliveira foi remunerado pela Alleasy até 09/2012, mesmo sem possuir vínculo com a empresa, e a partir de 10/2012 passou a ser remunerado através de sua recém criada empresa (17/09/2012) homonima (...). O senhor Jeferson Mendes Lopes recebeu em 03/2011 e 04/2011 pela empresa APPIS.com mesmo sem possuir vínculo com a mesma, passando a receber a partir de 05/2011 por empresa de sua titularidade, chamada JML Sys Serviços de Informática, constituída em 30/03/2011.

(...) A senhora Maria Lidalva Daniel Barbosa foi remunerada pela empresa Tecnocuca Informática de 09/2012 a 03/2013 e em 06/2013, mesmo sem possuir vínculo com esta empresa. Passou a receber pela empresa Techminds de 04/2013 a 03/2014, empresa da qual é sócia desde 08/03/2013.

(...)

Assim, resta demonstrado que as empresas, assim como os beneficiários encontram-se todos identificados no item 4.1 do relatório fiscal e na planilha denominada "PF por PJ" anexa aos autos.

O documento "PF por PJ" demonstra os beneficiários de cada uma das pessoas jurídicas citadas, enquanto que consulta nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (GFIPWEB, Portal DIPJ, Portal IRPF e Portal DIRF) demonstram que os profissionais citados não eram empregados nem sócios das empresas para as quais prestaram serviços. Este documento foi elaborado pelo próprio contribuinte e continha algumas omissões, estas omissões foram completadas com informações provenientes das notas fiscais emitidas, de acordo com informações extraídas do Relatório Fiscal.

No caso da empresa IVIA, questionado na defesa, verifica-se que a fiscalização relacionou na planilha "PF por PJ" cada pessoa física beneficiária da empresa IVIA na prestação de serviços de desenvolvimento de software, indicando os nomes e os respectivos valores.

Sem razão à impugnante em seus argumentos.

Outro questionamento do Instituto Atlântico consiste na alegação de que o agente fiscal acusou a presença de segurados-empregados sem demonstrar, com clareza e de forma individualizada, a presença dos requisitos exigidos pela legislação de regência para que tal figura seja identificada.

Examinando o Refisc, verifica-se que além das informações extraídas dos contratos e de seus anexos, foram anexadas comunicações internas do Instituto Atlântico, destacando-se:

(...) analisando a relação de destinatários dos benefícios mantidos pelo Instituto Atlântico aos seus empregados, foram encontrados os

nomes de diversas pessoas que não mantinham vínculo com o mesmo e eram remuneradas por outras pessoas jurídicas:

- o senhor Alexander Molinari Teixeira foi reembolsado pela participação em curso em 04/2013, quando teria sido remunerado pela empresa Dados Transporte e Serviços;

- a senhora Aline Chaves Freitas foi reembolsada pela participação em curso em 06/2014, quando teria sido remunerada pela empresa Techminds;

- o senhor Amaurilo Santos da Silva foi reembolsado por despesas realizadas devido a deslocamento a serviço em 02/2012, sendo sempre tratado por seu nome e chamado de colaborador, nunca se referindo à empresa da qual ele era titular, a Appis.com;

- a senhora Ana Sofia Cysneiros Marçal foi reembolsada por despesas realizadas em 06/2012, sendo sempre tratada por seu nome e chamada de colaboradora, nunca se referindo à empresa da qual ela era titular, a Softi Consultoria. Além disto, foi beneficiada com o pagamento de curso;

- o senhor Arthur Landim Carvalho Costa foi beneficiado com o reembolso de telefone celular em 02/2011, quando era titular da empresa A.L.C Costa;

- o senhor Aurindo Jorge Ferreira teve custeada sua viagem a serviço em 12/2011, sendo sempre tratado por seu nome e chamado de funcionário, nunca se referindo à empresa da qual ele era titular, a A.J.Ferreira;

- o senhor Edson Ricardo de Andrade Silva foi beneficiado com o reembolso de telefone celular em 10/2011, quando era titular da empresa Edson Ricardo de Andrade Silva;

- o Instituto Atlântico pagou telefones celulares para as empresas L.K. Lima Carvalho, A.L.C Costa, Factory Technologies;

- o senhor Filipe Bastos Machado foi beneficiado com o reembolso de telefone celular em 03/2011, quando era titular da empresa M&M Tecnologia;

- a senhora Germana Gladys Marques de Almeida teve custeada sua viagem a serviço em 12/2011, sendo sempre tratada por seu nome e chamada de funcionário, nunca se referindo à empresa da qual ele era titular, a Germana Gladys Marques de Almeida. Além disto, esta senhora teve o pagamento de hospedagem e de telefonia celular efetuado pelo Instituto Atlântico;

- o senhor Gilson Roberto Sousa Moura foi beneficiado com o reembolso de cursos, com seguro de vida, planos de saúde e odontológico, previdência privada (SISTEL) quando teria sido remunerado pela empresa Soft Work;

- o senhor Hildenilson Andrade Albano teve custeada sua viagem a serviço em 12/2011, sendo sempre tratado por seu nome e chamado de funcionário, nunca se referindo à empresa da qual ele era titular, a HS Informática;

- o senhor José Lobo de Brito Junior teve custeada sua viagem a serviço em 03/2011, sendo sempre tratado por seu nome e chamado de funcionário, nunca se referindo à empresa da qual era sócio, a Think Works;

- a senhora Juliane Castro Oliveira foi beneficiada com o reembolso de curso em 03/2012, com planos de saúde e odontológico, previdência privada (SISTEL) quando teria sido remunerada pela empresa Soft Work;

- a senhora Luísa Karinne Lima Carvalho foi beneficiada com pagamento de celular, custeio de viagens, custeio de treinamentos, plano odontológico mesmo sendo titular da empresa Tech Solutions. Além disto, o Instituto Atlântico reconhece o pagamento de alimentação durante "horário extra de trabalho";

Como prova dessas alegações, foram anexados pela fiscalização os comprovantes fornecidos pela empresa com os gastos relativos a plano de saúde, plano odontológico, seguro de vida, previdência privada, telefonia móvel, fornecimento de cursos e treinamentos e os diversos reembolsos de viagens.

Ademais, os cargos e as funções que várias pessoas que teriam recebido por outras pessoas jurídicas desempenhavam no Instituto Atlântico são incompatíveis com a terceirização, seja por demonstrarem que representam o Instituto Atlântico perante terceiros, seja por assumirem funções de direção, chefia, gerência ou liderança, demonstrando que o real vínculo é estabelecido entre o Instituto Atlântico e as pessoas naturais.

Os fatos citados demonstram vínculo direto de subordinação, caso em que haverá relação de emprego com o contratante (Instituto Atlântico), servindo as empresas contratadas de mero disfarce na tentativa de afastar a vinculação empregatícia.

Diante disso, tem-se que os negócios praticados pelo Instituto Atlântico constituem autêntica relação de emprego, na forma do art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91, impondo-se a incidência imperativa das normas previdenciárias.

De acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, compete 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, dispondo seu parágrafo único que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Da análise dos fatos apresentados, verifica-se a existência de uma simulação no procedimento de terceirização adotado pela autuada em relação às empresas apontadas no REFISC.

(...)

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado – 15ª Edição).

O Código Civil Brasileiro de 2002 traz, no § 1º, do art. 167, as hipóteses em que fica configurada a ocorrência de simulação:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados

E, conforme demonstrado nos autos, a situação verificada pela auditoria fiscal se enquadra perfeitamente no dispositivo legal antes transcrito.

Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição).

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

Em respeito ao Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária aos verdadeiros participantes do negócio.

A desconsideração de atos jurídicos não é ato privativo do Poder Judiciário. Esse é o entendimento fixado na jurisprudência do Conselho de Contribuintes e de nossos tribunais, conforme julgados cujos trechos transcrevo abaixo:

(...)

Restou demonstrado, pela fiscalização, que as contratações utilizados pela impugnante apontadas no Relatório Fiscal e seus anexos, tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.

A fiscalização discorre, em seu relatório fiscal, sobre cada empresa prestadora, apontando os motivos pelos quais entendeu que houve simulação na forma da prestação dos serviços.

Observa-se, nos contratos firmados, a existência de cláusula que garante ao contratado utilizar-se das instalações do contratante para a execução dos serviços, inclusive arquivos, telefones, material de consumo, hardware e softwares, por exemplo.

Os fatos narrados pela autoridade lançadora reforçam a convicção de que a impugnante se utilizou de empresa interposta para atingir seus objetivos, pois não é crível que ela cederia suas instalações, sem qualquer ônus, para uma empresa independente.

Em muitos casos o serviço é prestado exclusivamente à impugnante, conforme comprovam as notas fiscais sequenciais e em alguns contratos não consta o valor dos serviços a serem prestados. Já em outros consta o valor fixo, a ser pago mensalmente.

Demonstra o relatório fiscal que as pessoas naturais relacionadas no REFISC, eram beneficiadas com reembolsos de cursos, seguro de vida, planos de saúde e odontológico, previdência privada (SISTEL) com pagamentos de celulares, custeio de viagens, custeio de treinamentos, pagamentos de horas extras, dentre outros.

A autuada não nega essas constatações fiscais, apenas se defende tentando demonstrar que a terceirização é lícita.

Entretanto, o que foi constatado na ação fiscal foi uma simulação nos serviços de terceirização, e isso não é lícito, não encontrando amparo legal.

A simulação, no caso em apreço, está clara quando muitos dos sócios das empresas contratadas já trabalham para a contratante como empregados, prestam serviços exclusivos à impugnante, utilizando-se das instalações da contratante, para executar serviços relacionados com a atividade fim da autuada.

(...)

Cabe concluir, portanto, que as pessoas físicas que prestaram serviços à autuada por meio de pessoas jurídicas interpostas são segurados empregados do Instituto Atlântico.

O inconformismo da impugnante não procede, já que restou comprovado que os empresários das empresas citadas são, na verdade, empregados da autuada.

Restou comprovada, nos autos, a ocorrência de todos os requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego, exigidos pelo art. 12, I, "a" da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 9º, I, "a", do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, quais sejam, a não-eventualidade (habitualidade), a remuneração e a subordinação.

Assim, verificada a ocorrência dos requisitos da relação de emprego, agiu a fiscalização em conformidade com ditames legais e enquadrou corretamente os trabalhadores na categoria de segurado empregado para efeitos da legislação previdenciária.

Nas relações trabalhistas deve prevalecer a situação fática e não a incorretamente formalizada: o denominado princípio da primazia da realidade sobre a forma.

Por esse princípio a realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal utilizado para documentar o contrato, pois as circunstâncias e o cotidiano na relação empregatícia podem ser diversas daquilo que ficou documentado, podendo por isso gerar mais obrigações e direitos entre as partes. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma.

(...)

Da Cessão de Direitos Autorais – CDA

Acerca da cessão de direitos autorais, alega o contribuinte que o procedimento foi regular e que a fiscalização não observou as particularidades do setor em que o contribuinte atua. A legislação aplicável aos direitos autorais permite expressamente que empregado e empregador, ou pessoas que não mantenham tal vínculo, entabulem contratos dessa natureza, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua legalidade.

A lei que regulamenta a propriedade intelectual dos programas de computadores (Lei 9609/98), em seu artigo 4º dispõe: Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado,

contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

Assim, se um empregado foi contratado por uma empresa com a função de desenvolver um software e usou de ferramentas, conhecimento, tecnologia dessa empresa, não teria direito algum sobre os programas desenvolvidos em suas atividades na empresa. Entende-se que a sua remuneração já é tida como a retribuição pelo trabalho prestado.

A propriedade intelectual somente será do empregado quando ele desenvolver um projeto que não tenha ligação com o contrato de trabalho, utilizando recursos próprios.

Há que se dizer, então, que pertence à empresa contratante os direitos autorais relativos aos softwares desenvolvidos por seus empregados, contratados ou não para a função de programador, desde que usando recursos da empresa contratante. Caso contrário, se a criação do empregado não tiver vínculo algum com a empresa que o contratou, a propriedade intelectual será do criador.

No caso de empresas especializadas na criação e desenvolvimento de softwares o assunto tem que ser tratado já na contratação, com a elaboração de um claro e objetivo contrato de trabalho, que observe as peculiaridades da atividade.

(...)

Contudo, em um caso ou no outro, é necessária a demonstração da existência de uma obra realizada, que sua realização não se desenvolveu no âmbito do contrato de trabalho, ou seja, que as atribuições do contrato de trabalho são diferentes das necessárias ao desenvolvimento da obra e que a remuneração está intrinsecamente ligada à obra realizada.

Analisando os contratos de cessão de direitos autorais e outros documentos, a fiscalização demonstrou que todas as pessoas envolvidas no lançamento, tanto aquelas que foram contratadas somente nesta modalidade, quanto àquelas que também possuíam vínculo empregatício, são empregadas da empresa e suas remunerações são fatos geradores de contribuições previdenciárias, como segue:

- existem dois tipos de contrato: o primeiro, que previa o pagamento da remuneração de acordo com a produção de cada pessoa e o segundo no qual a remuneração mensal era uniforme. Embora houvesse esta diferença formal, na essência os contratos eram iguais, pois na verdade não havia nenhuma prestação de contas, além do que a remuneração era uniforme ao longo da prestação, independente da produção supostamente realizada. Além do que todos os contratos são iguais em sua essência, demonstrando que todas as pessoas estão em situações idênticas;

- observou-se na planilha "obras_cda_2011_2014", elaborada pela própria empresa, que diversas pessoas com as quais a empresa firmou contrato de CDA trabalharam simultaneamente em diversos projetos, contudo, sua remuneração foi sempre uniforme e vinculada a apenas um dos projetos, demonstrando que a remuneração era fixa e não dependia da produção realizada, mas do serviço prestado, característica da remuneração dos empregados;

- comparando-se as duas planilhas elaboradas pela empresa, "obras_cda_2011_2014" e "alocações", a primeira informando a remuneração de cada CDA e o projeto no qual trabalhou por mês, e a segunda informando as horas alocadas a cada CDA por

projeto, percebe-se que a remuneração de todos eles foi uniforme, não havendo prestação de contas da produção realizada, demonstrando que apenas importou se o serviço foi ou não prestado, característica dos contratos empregatícios;

- consoante demonstra o arquivo elaborado pela empresa "obras_cda_2011_2014", com exceção dos senhores Antônio Afonso Lolegi Junior, Débora Lopes dos Santos, Érika da Silva Lhamas, Mônica Becari Pelegrini das Chagas, Róbson Domingos Carneiro e Róbson Moura, todos as demais pessoas trabalhavam nos projetos dos clientes do Instituto Atlântico, desempenhando funções e ocupando cargos típicos de seus empregados e na atividade fim da empresa;

- mesmo as pessoas antes citadas, desempenhavam funções e ocupavam cargos típicos dos empregados, com a única diferença de que trabalhavam desenvolvendo projetos a serem usados na área administrativa do próprio Atlântico, mas mesmo assim se tratava de atividade própria dos empregados e dentro das competências para as quais foram contratados;

- observa-se que diversos profissionais foram contratados com o projeto já em andamento, ao passo que outros tiveram seus contratos encerrados antes da conclusão do projeto demonstrando que o que fora contratado não foi uma obra, mas apenas o serviço;

Além destes fatos, os cargos e as funções que várias pessoas que recebiam através de contratos de cessão de direitos autorais desempenhavam no Instituto Atlântico são incompatíveis com esta forma de remuneração, seja porque representam o Instituto Atlântico perante terceiros, seja por assumirem funções de direção, chefia, gerência ou liderança, demonstrando que o real vínculo é estabelecido entre o Instituto Atlântico e as pessoas naturais.

As pessoas citadas no Relatório Fiscal desempenhavam funções e ocupavam cargos típicos dos empregados, com a única diferença de que trabalhavam desenvolvendo projetos a serem usados na área administrativa do próprio Atlântico, mas mesmo assim se tratava de atividade própria dos empregados e dentro das competências para as quais foram contratados.

A fiscalização verificou, ainda, que diversos profissionais foram contratados com o projeto já em andamento, ao passo que outros tiveram seus contratos encerrados antes da conclusão do projeto, demonstrando que o que fora contratado não foi uma obra, mas apenas o serviço; que a própria empresa confundiu-se diversas vezes, ora remunerando as pessoas através de CDA, ora através de PJ, mas sempre exercendo as mesmas funções e ocupando os mesmos cargos, demonstrando que o vínculo é sempre o mesmo, o de empregado.

Além do que, no caso sob exame, não restou comprovada a existência de obra realizada pelas pessoas naturais contratadas mediante CDA.

Ainda, de acordo com o Relatório fiscal, analisando os objetos de criação relacionados pela empresa, a fiscalização verificou que todos se encontram nas atribuições e competências relativas ao contrato de trabalho e são idênticas aos objetos contratados pelo Instituto Atlântico com seus clientes. Vejam-se excertos do Relatório fiscal:

Analisando as Atas de Reunião de Diretoria, mais precisamente a 3ª Reunião da Diretoria do Ano de 2009, realizada nos dias 10 e 11 de agosto de 2009, percebe-se claramente que o Instituto Atlântico tinha o objetivo de reduzir seus encargos, através da adoção de "cesta flexível de benefícios e remuneração por cessão de direitos autorais". Segundo a agenda da reunião, tal assunto seria discutido na gestão de RH: CDA e modelos flexíveis de remuneração ". Na exposição realizada, foram "sugeridas" formas alternativas de remuneração", entre elas a "CLT - Flex: modalidade mais utilizada é 30% na carteira e 70% 'por fora'" e "CDA - modelo de Cessão de Direitos Autorais é dissociado do contrato de trabalho e tem validade de 5 anos". A expressão CLT - Flex é conhecido jargão do mundo jurídico e constitui, de forma resumida, no pagamento de parte dos salários sob a forma de utilidades ou, de uma maneira mais clara, "por fora".

Artigo publicado na revista Exame ("Artigo Exame") estabelece que neste tipo de contratação as empresas "dividem parte do salário 'por dentro' (CLT) e o restante - entre benefícios, como alimentação, vestuário, moradia, educação, assistência médica, reembolso transporte, direitos autorais, propriedade intelectual etc. - é pago por fora".

Este mesmo artigo adverte que "a contratação flex é apenas uma entre as várias fraudes utilizadas atualmente para fugir das imposições legais e direitos dos trabalhadores, como exigir que o colaborador emita notas como PJ (pessoa jurídica), se associe a uma cooperativa ou, ainda, que emita RPA, por exemplo".

Estas foram práticas elisivas adotadas pelo Instituto Atlântico.

Do exposto, percebe-se que o Instituto Atlântico agiu de forma premeditada e estava ciente da real natureza das contratações realizadas e sua única motivação foi financeira, visando unicamente à redução de seus custos, independentemente da adequação da forma com a realidade.

Vejam-se excertos do Relatório Fiscal:

(...)Analisando primeiramente os ensinamentos de Godinho, percebe-se claramente a existência de subordinação jurídica entre o Instituto Atlântico e seus prestadores de serviços CDA e PJ através de suas três manifestações:

- a clássica pode ser verificada na análise do organograma da empresa e nas funções desempenhadas pelas pessoas naturais. Todas elas desempenhavam funções (desde analistas, programadores, engenheiros, arquitetos de software, designers) alocadas a determinados projetos os quais sempre eram administrados por gerentes, aos quais obrigatoriamente se reportavam. Conforme visto, vários destes prestadores eram eles próprios os gerentes técnicos ou mesmo gerentes dos projetos, apresentando superioridade hierárquica aos outros prestadores e a muitos empregados;

- a manifestação objetiva é identificada nas atividades desenvolvidas por cada um de seus prestadores, todas dentro das atividades-fim da empresa, colaborando decisivamente para a consecução de seus objetivos institucionais;

- já a manifestação estrutural é identificada na segregação funcional que cada prestador tinha, desempenhando dentro de cada projeto um papel bem definido e vinculado à dinâmica operativa da atividade do tomador de serviços.

Dessa forma, entendemos que os serviços prestados (CDA e PJ) foram realizados por empregados da empresa e todos se encontram nas atribuições e competências relativas ao contrato de trabalho e são idênticas aos objetos contratados pelo Instituto Atlântico com seus clientes, de modo que toda retribuição pelos serviços prestados integra o salário e constitui base de cálculo das contribuições destinadas à Seguridade Social.

Todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, via de regra, são considerados salários de contribuição, somente ficando afastada a incidência de contribuições nas hipóteses previstas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Uma vez presentes os requisitos da relação de emprego (pessoalidade, subordinação, não eventualidade, onerosidade (art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, e artigos 2º e 3º da CLT), a remuneração pelos serviços prestados constitui-se em base de cálculo das contribuições destinadas à Seguridade Social).

A análise supra é cuidadosa e revela a superficialidade das repetidas qualificações de generalidade tanto do lançamento, com relação ao qual foram acima transcritos trechos demonstrando o detalhamento da ação fiscal, quanto da decisão atacada, articulada e bem fundamentada, como visto.

Impende observar que o principal mote ao qual o contribuinte parece ater-se, é, na realidade, a compreensão de que a fiscalização deveria ter efetuado análise individualizada e pormenorizada, por prestador de serviço, da existência de vínculo empregatício.

A respeito, cabe esclarecer ser amplamente aceita na jurisprudência administrativa, como técnica usual de análise de ampla quantidade de informações por parte da fiscalização, a metodologia da amostragem, pela qual são selecionados grupos com vistas a delinear as características de um conjunto maior, vide, ilustrativamente, os Acórdãos de nºs 201-77693 (j. 16/06/2004), 1101-00.008 (j. 11/03/2009), 3302-00079 (j. 132/08/2009), 1801-00.413 (j. 14/12/2010), 1402-000.462 (j. 25/02/2012) e 1803-000.915 (j. 26/06/2011).

Desse modo, ainda que o Fisco tivesse coletado as informações relativas a apenas uma parte das pessoas físicas que foram pagas via pessoas jurídicas interpostas, ou tivessem recebido verbas a título de cessão de direitos autorais, isso por si só não seria motivo suficiente a macular suas conclusões, se coerentes, representativas e não contestadas de modo hábil pelo autuado. Porém o que se verifica no particular é que sequer de amostragem se trata.

De fato, foram reunidos amplos e sólidos elementos probatórios, todos consistentes em corroborar a percepção dos fatos tal como apreendida pela autoridade fazendária.

Nessa senda, basta compulsar os autos para verificar a presença, dentre outros, dos seguintes documentos comprobatórios de pagamentos efetuados pelo autuado, relativos a pessoas físicas reconhecidas como seus empregados: pagamentos de despesas odontológicas - fls. 787 e ss; listagem de reembolso de mestrados, cursos de aperfeiçoamento, etc. - fls. 1008 e ss; reembolsos de despesas de viagem - fls. 1021 e ss; seguro coletivo - fls. 1095 e ss; planos de telefonia, fls. 1112 e ss.

Por sua vez, várias das pessoas físicas que, em tese ou formalmente, seriam titulares ou colaboradoras de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, divulgavam nas redes sociais e em seus currículos Lattes possuem vínculo laboral efetivo com o recorrente (ver fls. 403 e ss).

Sintomática, aliás, é a correspondência eletrônica colacionada à fl. 677, direcionada a funcionário da empresa autuada, que exemplifica a prática simulatória por ela adotada para furta-se ao cumprimento dos encargos sociais, trabalhistas e tributários:

(...)

Conforme solicitado, abri uma empresa (Softwork) apenas para cadastrar os colaboradores do Ia, como sócios, atendendo todas as nossas necessidades legais [sic]. Com isso tive de obedecer todos os trâmites legais junto aos órgãos para liberação de talão de nota fiscal.

(...)

Estou terminando toda a documentação da Softwork, para que você tenha uma empresa "chave" onde possa contar e ficar despreocupado em suas futuras contratações.

Ou seja, confessadamente, a abertura da empresa foi destituída de intento negocial, visando apenas cadastrar pessoas físicas empregadas e ocupantes de cargo gerencial do recorrente como "sócios" de pessoas jurídicas aparentes.

Tal exemplo é apenas um dentre outros tantos, presentes na documentação carreada pela fiscalização, da conduta sistemática do recorrente quanto à política remuneratória e fiscal.

Abra-se parênteses para afastar a incidência do art. 129 da Lei nº 11.196/05, pois esta, consoante reiteradas decisões judiciais e precedentes administrativos - ver, exemplificativamente, TST, AIRR 981-61.2010.5.10.0006 (j. 29/10/2012) , e CARF, Acórdãos nº 2401-003.146 (j. 13/08/2013) e nº 2402-005.270 (j. 11/05/2016) - sujeita o prestador de serviços intelectuais à legislação fiscal aplicável às pessoas jurídicas, tão-somente quando a pessoa física que passa a exercer atividade do gênero sob aquele manto o faz não apenas sob o ponto de vista formal, como simulacro, mas sim materialmente, com autonomia que a distingue, de maneira incisiva, da relação de cunho laboral, o que não se verifica no particular, de acordo com o já exposto.

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

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

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

Razões do veto

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

Vê-se então que a verificação da realidade material da relação jurídica regradada formalmente pela norma em evidência não carece de exame do poder judicante para ser submetida aos ditames da legislação tributária, bem como à análise das autoridades fazendárias competentes, estas com base no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), no art. 2º da Lei nº 11.457/07, e no § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), o qual regra que "*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*".

Mencione-se sobre tal competência, por oportuno, as sucessivas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tais como as prolatadas nos REsp de nºs 236.279, 515.521, 575.086 e 894.571/SP, restando então claro não haver falar, no particular, de necessidade de desconsideração da pessoa jurídica.

Não é demasiado lembrar, ainda, que em caso de constatação de fraudes nas relações trabalhistas, o art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) regra que são nulos de pleno direito os atos praticados para viabilizá-los, havendo, por outra via, amparo normativo no inciso VII do art. 149 do CTN para a imputação do gravame tributário nessas situações.

Inexiste, em decorrência, qualquer mácula na ação fiscal no que tange à competência para o reconhecimento, seja da existência de relações jurídicas aptas a atrair a incidência das contribuições previdenciárias, seja de eventual fraude envolvendo tais relações.

Noutro giro, causa espécie que, a despeito das várias dezenas de pessoas jurídicas caracterizadas minuciosamente como veículos para terceirização da prestação de serviços por pessoas físicas diretamente ao autuado (ver fls. 97/101 do Relatório Fiscal), ele apegue-se, com o mínimo de qualidade, unicamente ao caso da empresa Ivia Ltda., mediante o qual busca apontar pretensos erros na análise da fiscalização.

Com esse objetivo, cinge-se a colacionar em seu recurso informações do sítio dessa empresa na internet, a qual, aparentemente, possui outros clientes e atua no mercado há certo tempo.

Cumpre esclarecer que foram considerados como componentes da base de cálculo de contribuições previdenciárias apenas três pagamentos a tal empresa (fl. 834), sendo que dois deles associados a Emanuel Santos Lima, pessoa não citada no Relatório Fiscal, e um a Antônio Heinz, o qual, conforme esse documento, foi remunerado por outras pessoas jurídicas, sem ter nenhum vínculo com elas.

Sem embargo, consulta ao dito sítio da empresa IVIA na internet (www.ivia.com.br), efetuada em 26/09/2018, dá respaldo às alegações do autuado no sentido de que se trata de empresa formalizada e ativa no mercado de informática desde 1996, sendo difícil com esteio em apenas três pagamentos, e à míngua de comprovação adicional devidamente circunstanciada nos autos, vinculá-los à pagamento laboral por parte do recorrente.

Cabe então, excluir tais pagamentos, com relação aos quais o recorrente trouxe elementos, ainda que indiciários, de equívoco na imputação fiscal. Faz-se isso, contudo, sem que resulte tal feito em sombra de dúvida sobre o lançamento em sua parcela amplamente majoritária, pois, como já enfatizado, está bem amparado nas provas constantes do processo.

Quanto às empresas Tecnocuca e Techminds, citadas de passagem na peça recursal, tem-se como bem caracterizada a sua utilização como empresas de fachada para acobertar o verdadeiro vínculo com o tomador de serviço, conforme elucida o seguinte trecho do relatório fiscal (fl. 94):

- as empresas Tecnocuca e Techminds foram utilizadas sucessiva e alternadamente para remunerar as seguintes pessoas: Aline Chaves Freitas, David Bandeira de Melo, Francisco Raphael Bezerra Ribeiro, Francisco Thiago de Araújo Costa Mota, Guilherme Leite Amaral Falcão, Joaquim Pedro Matias Neto, Jocélio Otávio Araújo da Cunha, Maria Lidalva Daniel Barbosa, Paulo Pessoa de Carvalho Filho. Enquanto a Tecnocuca foi utilizada até 03/2013 e exatamente em 06/2013, a Techminds foi utilizada em 04/2013, 05/2013 e a partir de 07/2013, fato cuja estranheza salta aos olhos, se não vejamos: um grupo, não apenas uma pessoa, trabalha em uma determinada empresa, este grupo passa a trabalhar em outra empresa nos dois meses seguintes, no terceiro mês, retorna à empresa original, para a partir do quarto voltar à segunda empresa. E o mais curioso, sempre prestando serviços para o mesmo tomador. Para nós está claro que este grupo na verdade trabalha para o tomador do serviço, sendo as duas empresas prestadoras utilizadas para encobrir os vínculos verdadeiros;

Veja-se a respeito, também, as explicações contidas às fls. 98/99 do precitado relatório, e os pagamentos discriminados às fls. 860/867, tudo em consonância com o *modus operandi* do recorrente amplamente descrito pela autoridade fiscal.

Nesse diapasão, e voltando o foco para as pretensas cessões de direitos autorais, é preciso destacar que não foi apresentada pelo epigrafado qualquer evidência de que as pessoas físicas destinatárias de pagamentos a tal título tenham desenvolvido criação intelectual - sistema ou código fonte de programa de computador, dada a atividade da empresa - que os justificasse.

Vale lembrar que, nos termos da legislação aplicável, pertencem exclusivamente ao empregador os direitos relativos ao software desenvolvido e elaborado no curso da vigência do contrato de trabalho, com recursos, equipamentos e suporte de informações tecnológicas daquele.

E, ainda que haja estipulação contratual em sentido diverso, frise-se que, sendo situação que foge ao padrão no âmbito de empresas que atuam na área de informática, deve estar bem circunstanciada a existência efetiva da criação ou aprimoramento intelectual a embasar os direitos autorais pagos, sob pena de sobressair o caráter remuneratório. E repita-se, o contribuinte não traz prova de qualquer cunho apta respaldar o entendimento de que teriam havido criações do gênero, apenas ilações, diga-se agora, assaz genéricas.

O que se conclui é que não seria difícil ao recorrente fazer prova de suas alegações, seja juntando aos autos elementos mínimos de prova das criações intelectuais dos beneficiários de pagamentos de direitos autorais, seja demonstrando, de modo circunstanciado, eventuais equívocos argumentativos ou nas valorações dos documentos levados a efeito pela fiscalização quanto à condição de segurados empregados, sendo que aquela, repita-se, devidamente analisou, de modo específico e detalhado, o caso concreto.

No tocante ao tema enquadramento do CNAE, não foi trazida adução específica no recurso voluntário, só mera remissão a ter sido impugnado tal aspecto do procedimento fiscal.

Desse modo, apenas por cautela, cabe referir que são abundantes as provas constantes nos autos, tais como contratos do recorrente com terceiras pessoas jurídicas (fls. 1302 e ss, 1454 e ss), natureza do trabalho desenvolvido pelos contratados, e até mesmo publicações internas da própria empresa (fls. 388 e ss), a corroborar o entendimento de que seu real CNAE em nada guarda similaridade com o declarado em GFIP (72.10-0-00 - Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências físicas e naturais), mas sim com o de nº 62.01-5/00 - Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda. Daí, correto o procedimento da fiscalização realizando o correspondente reenquadramento.

Não prospera também, a irresignação do autuado quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a apresentação de GFIP com informações incorretas.

Poderia ter ele evidenciado erro nos cálculos da fiscalização, porém resumiu-se a lançar dúvidas sobre a análise da GFIP pelo Fisco - a qual concluiu haver CNAE, FAPs e compensações incorretas em todos os meses - sem qualquer detalhamento, parecendo esquecer-se que, na medida em que o lançamento foi amparado nas GFIP por ele entregues, teria toda a facilidade de demonstrar a correção das informações prestadas nesse documento, e contestar eficazmente a autuação. Mais uma vez, entretanto, quedou-se inerte em providência do gênero.

Quanto ao cálculo, parece ter dificuldade em compreender que o valor mínimo de multa aplicada, de R\$ 500,00, é associado a cada GFIP com incorreções, forte no art. 32-A, inciso I, c/c o § 3º, inciso II da Lei de Custeio. As GFIPs são transmitidas mensalmente, então se o período sujeito ao lançamento abrange 48 meses, como é o caso, e em todos eles se verificaram incorreções, como constatado pela fiscalização e não contestado habilmente pelo recorrente, a multa consequente alcança o total de R\$ 24.000,00.

Sem reparos, portanto, o lançamento relativo à multa por descumprimento de obrigação acessória.

Na mesma trilha, há que se reconhecer ter sido bem aplicada a qualificação da multa de ofício.

A fiscalização logrou demonstrar ter sido conduta deliberada da empresa - conforme, dentre outros variados elementos de prova, ata de reunião de diretoria e correspondências eletrônicas constantes nos autos - mascarar a existência de relação de emprego perante as pessoas físicas, por meio de empresas interpostas, nas quais aquelas constavam formalmente como sócios ou empregados. E, curiosamente, na espécie, haviam casos em que as pessoas que tinham vínculo material de natureza empregatícia com o

recorrente, mas acabavam por ser remuneradas por várias pessoas jurídicas sequencialmente, sequer mantendo liame formalizado com elas.

Isso, sem falar no procedimento também intencional de efetuar pagamentos a título de direitos autorais, sem qualquer respaldo fático para tanto, com vistas a diminuir a parcela remuneratória sobre a qual incidiriam as contribuições previdenciárias.

Observe-se que, por se tratar de conduta objetivando dissimular os vínculos efetivamente estabelecidos, os elementos de prova, ainda que indiciários - e há elementos de natureza mais contundente na espécie, que reste registrado - devem ser avaliados em seu conjunto, o qual corrobora as conclusões da autoridade lançadora.

Assim, constatada a divergência entre os atos jurídicos formais praticados e os fatos realmente ocorridos, há que se reconhecer a existência de simulação com intuito de fraudar as relações de trabalho e obstar o conhecimento do fisco do fato gerador das precitadas contribuições.

Prevalece, por conseguinte, o convencimento de que o recorrente incidiu em fraude, nos termos delineados no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Justificada, então, a qualificação da multa de ofício levada a efeito no lançamento. dado o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96

Já no que concerne à responsabilização solidária da Fundação CPqD, entendo assistir razão aos recorrentes.

É inegável que a fiscalização se esmerou em buscar elementos com vistas a fortalecer a convicção de que a mencionada fundação teria interesse comum na situação de fato que constitui os fatos geradores das obrigações, objetivando dar supedâneo à aplicação do art. 124, inciso I, do CTN, afirmando que "as decisões estratégicas e executivas são tomadas por empregados da Fundação CPqD, ainda que neste último caso os seus contratos estejam suspensos", "existe verdadeira confusão entre as empresas, conforme visto, além dos membros da diretoria e superintendente possuírem vínculo com ambas as empresas", etc.

Além disso, ressaltou haver o desenvolvimento de contratos em conjunto/parceria pelas mencionadas empresas, tais como os acertados com a CAESB, CHESF, ISBAN, OI, etc.

Contudo, deixou de mencionar que em vários dos contratos estabelecidos entre o Instituto Atlântico e seus tomadores de serviço (fls. 1302 e ss), não há qualquer referência à mencionada fundação, devendo ser ressaltado que eventual participação em grupo econômico, de fato ou de direito comum, não foi suporte normativo para a imputação de responsabilidade solidária no lançamento. Vide nesse sentido, os contratos firmados com o Banco Fibra S/A., Toyota Leasing do Brasil S/A., LG Eletronics do Brasil, Gnatus Equipamentos Médico-Odontológicos Ltda., etc.

Cabe admitir-se que as empresas estão ligados por laços históricos, que aparentemente atuam de maneira estratégica em conjunto, mas além de não estarem vinculadas formalmente, o interesse econômico comum na dissimulação da relação de emprego com os terceirizados não se vislumbra nesses casos bem caracterizado, na medida em que não há - ou melhor, não restou suficientemente demonstrado - benefícios mais concretos ou diretos desse procedimento da autuada, nas atividades ou mesmo no incremento do patrimônio da fundação.

Nessa esteira, tenho que a imputação da responsabilidade solidária de maneira ampla, tal como levada a efeito pela fiscalização, não reflete de maneira adequada o conjunto de provas contidas nos autos, motivo pelo qual deve ser afastada.

Necessário explicar ainda que este Colegiado observa os arts. 62 e 72 do Anexo II do RICARF para fins de vinculação a eventuais precedentes, sejam eles administrativos ou judiciais, salvo, é claro, a existência de decisões provenientes da seara judicante, envolvendo as mesmas partes e aplicáveis à controvérsia específica analisada nos autos.

Como fecho, deve ser anotado que a rejeição do pedido de realização de diligência e/ou perícia foi devidamente fundamentada pela DRJ, consoante se depreende da leitura do tópico correspondente à fl. 2359/2360. Despicienda de todo, aliás, a realização de diligência, pois os elementos de prova constantes nos autos são suficientes o bastante para a adequada compreensão da lide por parte do julgador, incidindo, no caso, o comando do *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72

E, no que se refere especificamente ao pedido de perícia, para cogitar-se de seu acatamento, ele requer, dado o disposto no art. 16, inciso IV, § 1º do Decreto nº 70.235/72, a indicação do endereço e qualificação profissional do perito por parte do recorrente, o que não se verificou.

Ante o exposto, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário da Fundação CPqD, afastando sua condição de responsável solidária pelo crédito tributário, e por dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, para excluir da base de cálculo do lançamento os valores associados à pessoa jurídica Ivia Ltda., discriminados na fl. 834 dos autos.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson