



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.724257/2010-82
ACÓRDÃO	2004-000.374 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GT SERVICOS EM TELECOMUNICACOES E INFORMATICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES DE CÁLCULO. HIPÓTESES AUTORIZADORAS. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Quando constatado que a contabilidade do contribuinte é apresentada de forma deficiente ou não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, seu faturamento ou seu lucro, aberta a possibilidade de aferir-se indiretamente as bases impositivas das contribuições sociais, invertendo-se o ônus da prova.

RECONHECIMENTO DE ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO SEGURADO OBRIGATÓRIO (EMPREGADO). EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. FORNECIMENTO DE TÍQUETE ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF Nº 213.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador. O ticket alimentação, por se assemelhar ao fornecimento da alimentação in natura, merece igualmente ser excluído da base de cálculo do lançamento.

SANÇÃO APLICADA. AFRONTA AO NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

As alegações alicerçadas na suposta afronta ao princípio constitucional do não confisco esbarra no verbete sumular de nº 2 do CARF, que reafirma a competência exclusiva do Poder Judiciário para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA. LEI Nº 8.212/91. FATOS GERADORES ANTERIORES À VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DESCUMPRIMENTO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O enunciado do verbete sumular CARF de nº 196, cuja observância é obrigatória, dispõe que, para aferição da retroatividade benigna, (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e, (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiados, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, dar parcial provimento aos recursos voluntários para: (i) excluir da base de cálculo os levantamentos AL e AL1; (ii) determinar a aplicação da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Cleberson Alex Friess (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por GT SERVICOS EM TELECOMUNICACOES E INFORMATICA LTDA, contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), que julgou *parcialmente procedente* as impugnações apresentadas para excluir do lançamento o levantamento VT – Vale Transporte em Espécie.

Os presentes autos albergam um único lançamento – o DEBCAD 37.293.193-6 –, cuja finalidade apurar e constituir as contribuições devidas pela empresa, destinadas a Outras Entidades e Fundos denominados TERCEIROS (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007.

Conforme bem sumarizado pela DRJ, incluídos diversos levantamentos, correspondentes à diferença entre as contribuições devidas e as efetivamente recolhidas:

- remunerações pagas a empregados e contribuintes individuais (sócios e autônomos) constantes das folhas de pagamento apresentadas à fiscalização e que resultaram em recolhimentos a menor das contribuições previdenciárias (**levantamentos FG e FN**);
- pagamentos efetuados a contribuintes individuais contidos na contabilidade da empresa e não incluídos em folhas de pagamentos e GFIP (**levantamentos CI e CI1**);
- fornecimento de alimentação a empregados sem a devida inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), aprovado pelo Ministério do Trabalho (**levantamentos AL e AL1**);
- fornecimento de vale-transporte a empregados em desacordo com a legislação própria (**levantamento VT**);
- pagamentos de verbas remuneratórias sob a denominação Ajuda de Custo, Computadores, Notebooks e Auxílio Previdenciário (**levantamentos AJ, AJ1, CO, NO, AP e AP1**);
- pagamentos efetuados a Cooperativas de Trabalho (**levantamentos CT, CT1, UM e UM1**);
- pagamentos feitos a diversas empresas prestadoras de serviço, cujos sócios foram considerados segurados empregados da empresa atuada (levantamentos diversos correspondentes a cada um dos sócios das empresas prestadoras);
- pagamentos efetuados a pessoa jurídica, os quais foram considerados retiradas de pro labore de sócio da empresa atuada (**levantamentos LI e LI1**);
- diferenças de Acréscimos Legais e Multa recolhidos a menor em Guias de Recolhimento da Previdência Social – GPS (**levantamento DAL**).

Consta ainda no relatório lavrado pela fiscalização que caracterizada a formação de grupo econômico, com a consequente responsabilização solidária. Segundo as autoridades fazendárias, integraria a GT SERVICOS EM TELECOMUNICACOES E INFORMATICA LTDA. um grupo econômico que teria como *holding* a empresa SANTA RITA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA, que deteria 99,98% das quotas da empresa autuada, além de controlar a LYON ENGENHARIA COMERCIAL LTDA. Esta, por sua vez, seria administrada pelo mesmo Diretor-Administrativo Financeiro do sujeito passivo, a GT SERVICOS EM TELECOMUNICACOES E INFORMATICA LTDA.

Valho-me da síntese ultimada no acórdão recorrido por ser fidedigna às razões de impugnação apresentadas:

b) discorda do lançamento e sustenta que “a contabilidade da empresa está revestida das formalidades legais, conforme princípios de contabilidade, não havendo motivos para utilização de aferição indireta para levantamento de débitos”. Afirma ter atendido as solicitações da fiscalização e colocado à disposição toda a sua escrita e seus documentos, não sendo cabível, portanto, a aferição indireta, o que torna nula a autuação;

c) tanto na redação do artigo 195, I, da Constituição da República, quanto na redação do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, a hipótese eleita pelo legislador para a concretização do fato gerador das contribuições sociais a cargo da empresa, diz respeito ao pagamento ou crédito de remunerações às pessoas físicas destinadas a retribuir os trabalhos ou serviços prestados às empresas

d) a ausência de inscrição da empresa nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, nos termos da Lei nº 6.321/76, não tem o condão de, por si só, atribuir à alimentação fornecida pela empresa ao trabalhador, mediante vale-refeição (ticket-refeição), o caráter de parcela salarial. E, ainda que assim não fosse, “somente os valores despendidos pela empresa poderão ser considerados como base de cálculo para apuração do valor do imposto, sendo portanto, descontados do montante os valores custeados pelos empregados, com a desconstituição do crédito tributário respectivo e seus encargos legais”;

e) de acordo com a legislação que regulamenta o PAT, o Impugnante poderia contratar, como fez, pessoa jurídica fornecedora de alimentação coletiva. Nesta hipótese, conforme disposto no artigo 8º da Portaria MTb nº 87/1997, basta que a empresa contratada esteja inscrita no PAT e cumpra o disposto na sua legislação de regência, cabendo ao contratante apenas se assegurar de que a empresa contratada está realmente inscrita no Programa. E assim procedeu o Impugnante ao contratar a empresa TICKET, devidamente inscrita no PAT, para prestar o serviço de fornecimento de vale-refeição (ticket-refeição).

f) a natureza salarial da alimentação fornecida também é afastada pelo fato de que tal obrigação deriva de Convenção Coletiva de Trabalho, a qual afasta expressamente a natureza remuneratória (CCT 2005/2006; 2006/2007 e 2007/2008, cláusula décima, parágrafo segundo), destacando-se que os valores diários dos tickets estão expressamente previstos nas CCTs, sendo possível aferir os exatos valores fornecidos, não sendo cabível a aferição indireta no presente caso, o que torna nula a autuação;

g) em relação à parcela "vale-transporte", constante dos demonstrativos, tem essa, em princípio, natureza indenizatória, porque é paga PARA o trabalho. E o simples fato de ser concedida em pecúnia, nada altera a sua natureza jurídica. "Há de se destacar que a Lei nº 7.418/1985 não faz qualquer menção à forma de pagamento do vale transporte, não havendo, portanto, qualquer óbice que a que o pagamento se faça em moeda corrente". Cita, ainda, o § 2º do art. 452 da CLT, afirma que as Convenções Coletivas afastam expressamente a natureza salarial do vale-transporte fornecido em espécie (cláusula décima terceira da CCT 2005/2006 e cláusula décima quarta das CCTs 2006/2007 e 2007/2008) e transcreve jurisprudência nesse sentido;

h) tal qual afirmado nos tópicos anteriores, as parcelas Ajuda de Custo, Notebooks e Computadores "não constitui fato gerador hábil a determinar o recolhimento dos impostos constituídos nos presentes autos, haja vista serem fornecidos para o trabalho e não como contraprestação deste".

i) a hipótese definida em lei como necessária à ocorrência do fato gerador das contribuições sociais (pagamento ou crédito de remunerações destinadas a retribuir o trabalho prestado) não restou concretizada, nesse ponto residindo a ilegalidade do Auto de Infração. Os valores creditados a título de ajuda de custo não eram habituais, tal verba foi paga eventualmente, ficando claro que se trata de verba para cobrir despesas PARA a realização do serviço, como despesas de viagem, acompanhamento de clientes internos ou externos a eventos profissionais, etc, distintamente do fundamentado pelo agente fiscal;

j) no que diz respeito ao suposto fornecimento de COMPUTADORES e NOTEBOOKS, esclarece a impugnante o equívoco cometido pelo Agente Fiscal, uma vez que tais eventos foram erroneamente lançados na folha de pagamento como proventos, quando, na verdade, são custos operacionais de equipamentos e máquinas fornecidas aos empregados para desenvolvimento das suas atividades laborais. Tais valores nunca foram creditados aos empregados, conforme documentação já apresentada durante a ação fiscal, estando demonstrada a ausência de caráter salarial, motivo pelo qual deve ser desconstituído o crédito tributário;

k) relativamente ao complemento de auxílio previdenciário (rubrica 320 da folha de pagamento), entendeu a Fiscalização que a autuada não comprovou que tal verba se enquadra na hipótese de isenção prevista na Lei nº 8.212/91 (art. 28, §9º, alínea "n"). Tal entendimento se deu com base na Convenção Coletiva firmada entre o sindicato patronal e o sindicato representativo dos empregados, que não prevê tal benefício para a totalidade dos empregados da empresa, ficando restrito aos empregados com 01 (um) ano completo de vínculo empregatício. Destaca que a Convenção Coletiva possui força de lei e a Constituição da República garante aos sindicatos liberdade para ajustarem as condições que melhor satisfaçam aos direitos e interesses coletivos e individuais, desde que observadas as garantias mínimas asseguradas ao trabalhador;

l) a Impugnante foi autuada para efetuar o recolhimento previdenciário sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas no percentual de 20% para cooperativas de transporte com base no art. 290 da Instrução Normativa MPS/SRP nº03, anexo 16, e de 30% para as cooperativas de saúde, conforme o art. 291, inciso I, alínea "a" da mesma Instrução Normativa (anexo 17). No entanto, a citada Instrução Normativa e seus dispositivos encontram-se revogados pela Instrução Normativa MF/RFB nº 971, de 13/11/2009, sendo, portanto, inaplicáveis ao caso em comento;

m) “ainda que se sustente a aplicação da alíquota de 15% prevista no inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.876/99, relativamente às empresas tomadoras de serviços de cooperativas de trabalho” (item 98 do auto de infração), “essa cobrança não poderia ser efetivada haja vista a inconstitucionalidade da norma a qual se substancia”. A contribuição do inciso IV do artigo 22 da Lei 8212/91 não encontra seu fundamento de validade no art. 195, I, da CR/88, uma vez que não incide sobre relação de emprego, tampouco na folha de salários ou sobre o lucro e, se essa exação não se enquadra nas hipóteses do art. 195, I, da CR/88, seria uma fonte de custeio inédita para a previdência social;

n) de acordo com o § 4º do artigo 195 da CR/88, a criação de uma nova contribuição social deve ser não-cumulativa e ser instituída mediante lei complementar. Logo, “a Lei 9876/99, ao incluir o inciso IV no artigo 22 da Lei 8212/91, feriu de morte o dispositivo constitucional supracitado, pelo simples fato de ser uma lei ordinária ao invés de uma lei complementar”. Sendo inconstitucional, invade o patrimônio do contribuinte, de forma confiscatória, confrontando o art. 150, IV, da CR, além de possuir a mesma base de cálculo da Cofins;

o) outra ilegalidade é a bi-tributação, uma vez que “as empresas recolhem os 15% sobre a fatura ou nota fiscal a título de contribuição social - custeio da

previdência - e o cooperado também deve recolher, sobre sua conta e risco, a mesma contribuição - custeio. Desse modo a previdência recebe duas vezes pelo mesmo ato jurídico”;

p) não resta dúvidas sobre a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei 8212/91, incluído pelo artigo 1º da Lei 9876/99, por violação aos artigos 195, I e § 4, e 150, IV, da CR. O Impugnante, entretanto, “não está buscando a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, sabidamente vedada na via administrativa”, mas sim a desconstituição do crédito tributário lançado em razão da inexistência de subsunção da conduta praticada à hipótese de incidência das contribuições sociais exigidas, não restando materializado o seu fato gerador;

q) “a teor do art. 114 da Constituição Federal, somente a Justiça do Trabalho possui competência para concluir pela existência ou inexistência de relação empregatícia”, não detendo o Agente Fiscal competência para conferir às partes status ou condição jurídica que não têm. Nesse sentido, cita também o art. 48, I, do Decreto nº 612/93, e os arts. 652 e 39 da CLT, transcrevendo decisões judiciais e administrativas;

r) “Dessa forma, só poderia o INSS sancionar o não-recolhimento das contribuições sociais devidas pelos empregadores diante do reconhecimento prévio de relação de emprego pela Justiça do Trabalho. Nunca na existência de relação em que inexistem as figuras de empregado e empregador”;

s) inexistente o vínculo empregatício das pessoas jurídicas relacionadas pelo Agente Fiscal, uma vez que não se vislumbram os requisitos para a caracterização do contrato de trabalho (pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação/exclusividade). “O simples fato do serviço contratado ser prestado por sócio da empresa prestadora de serviço não configura o requisito pessoalidade, podendo o serviço ser executado pelos sócios da empresa ou por qualquer pessoa por eles designados”, ressaltando que, “distintamente do que argumentou o Agente Fiscal, nenhuma das pessoas físicas citadas (sócios das prestadoras de serviço) foram subordinados a qualquer preposto da ora Impugnante, tendo sempre prestado seus serviços com total autonomia e como patrão de si mesmo, com os poderes jurídicos de organização própria, podendo inclusive prestar serviços a mais de uma empresa, pois nunca lhe foi exigido exclusividade”;

t) do mesmo modo, “os valores recebidos pelas pessoas jurídicas relacionadas pelo agente fiscal nunca foram a título de salário, mas única e exclusivamente como contraprestação aos serviços prestados pela empresa”, sendo nesse sentido a Jurisprudência que transcreve;

u) os pagamentos efetuados à empresa Linck Engenharia Ltda, pela ora impugnante, foram em razão exclusiva da prestação de serviço por aquela empresa a esta, não podendo ser considerados como retirada de pró-labore do sócio em comum, Sr. Marcelo Eid Linck. E “o fato da Linck Engenharia Ltda., ter prestado serviço apenas para a empresa GT Serviços em Telecomunicações e Informática Ltda. e para a empresa Lyon Engenharia NÃO enseja a desconsideração do contrato de prestação de serviços ...”. A contribuição lançada não tem suporte legal, uma vez que é plenamente lícita a relação jurídica entabulada entre as partes, tendo plena validade as notas fiscais de prestação de serviço apresentadas à fiscalização;

v) conforme Contratos Sociais anexos, a impugnante possui como sócios a empresa Santa Rita Participações e Investimentos Ltda, que detém 98,8% do capital social, e Marcelo Eid Linck com 0,02% do capital social (4ª alteração contratual). A empresa Lyon Engenharia Comercial Ltda., por sua vez, possui como sócios a empresa ZMC Serviços e Participações Ltda, detentora de 99,91% do capital social, e Izilda Aparecida Eid Linck, que detém 0,09% do capital social (3ª alteração contratual), evidenciando que o quadro societário desta não tem qualquer correlação com a impugnante e, tampouco, com a empresa Santa Rita Participações e Investimentos Ltda

x) “na atualidade não existe qualquer relação entre a autuada e a empresa Lyon Engenharia Comercial Ltda., motivo pelo qual não pode ser reconhecido grupo econômico entre tais empresas, tal qual o efetivado pelo Agente Fiscal”, pois para tal se faz necessário que as empresas atuem em coordenação, existindo o controle por uma empresa líder sobre as demais, todas voltadas para um empreendimento único;

y) “é flagrante a inconstitucionalidade das multas aplicadas no auto de infração, por ter caráter confiscatório e, portanto, violar o disposto no inciso IV, do artigo 150, da Constituição da República, motivo pelo qual requer a ora impugnada a sua plena desconstituição”. Não sendo assim entendido, “há de se considerar que a Jurisprudência vem reiteradamente reconhecendo a limitação da multa moratória ao percentual de 20%, nos moldes do previsto no art. 35 da Lei 8.212/91 c/c art. 61 e §§ da Lei 9.430/96”;

z) Ao final, a Impugnante requer:

- seja declarado nulo o auto de infração em face da ilegalidade da aferição indireta e, na eventualidade de não ser acatada sua arguição, solicita a perícia contábil dos valores apurados pelo Agente Fiscal (apresenta quesitos e indica assistente técnico);

- a “desconstituição do crédito tributário e encargos legais (multa e juros) lançados sobre os valores apurados na conta de despesa 3.1.1.01.0001 - Vale Refeição, código reduzido 5637; proventos 752-Diferença Ticket; 1510-Alimentação. 550- Reemb. Aux. Alimentação e 716-Reemb.Ticket Novem/Dez04, em razão da inexistência de subsunção da conduta praticada pela Impugnante à hipótese de incidência das contribuições sociais ora exigidas”, em face da ausência de caráter salarial. Na hipótese de a Autoridade Julgadora entender que tais valores possuem natureza salarial requer a desconstituição do crédito tributário e encargos legais lançados (ou parte dele) sobre valores constantes da conta de despesa 3.1.1.01.0001;
- a desconstituição do crédito tributário lançado em razão do fornecimento de Vale Transporte, rubricas: VT - código 913, VT mês anterior - 645 e VT próximo mês - 680; da Ajuda de Custo fornecida eventualmente, do fornecimento de notebooks e computadores, da complementação de auxílio previdenciário, da desconsideração dos Contratos de Prestação de Serviços e reconhecimento da relação de emprego entre a Impugnante e as empresas relacionadas pelo Agente Fiscal, bem como da desconsideração da prestação de serviço da empresa Linck Engenharia Ltda, em face da inexistência da materialização do fato gerador diante da demonstrada ausência de caráter salarial de tais parcelas;
- a desconstituição do crédito tributário lançado em razão da contratação de Cooperativas de Trabalho de Transporte e Saúde, haja vista a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei 8212/91, incluído pelo artigo 1º da Lei 9876/99, por violação aos artigos 195, I e § 4º , e 150, IV, da CRFB. Caso assim não se entenda, há de ser aplicada a alíquota de 15% tal qual disposto no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99; e não nas alíquotas previstas nos artigos 290 e 291 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, revogada pela Instrução Normativa MF/RFB nº 971/2009;
- “a desconstituição das multas aplicadas, haja visto o caráter confiscatório destas, o que é vedado pela CR/88”. Na eventualidade de ser mantida a autuação, requer seja aplicada multa no valor máximo de 20% por aplicação analógica do §2º do art. 61 da Lei 9.430/96.

Ao apreciar os motivos de insurgência trazidos nas três impugnações apresentadas, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES. INOCORRÊNCIA.

Somente são permitidas as exclusões do salário-de-contribuição expressamente elencadas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, e desde que atendidos todos os requisitos normativos previstos.

ALIMENTAÇÃO. NÃO INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A despesa com alimentação deve ser considerada como parcela integrante do salário-de-contribuição quando esta não é fornecida *in natura* (cesta básica ou refeição) e o empregador não estiver inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Por força do enunciado da Súmula nº 60 da Advocacia Geral da União, não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba.

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal refere-se a tributo e é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

PROVA PERICIAL. LIMITES. OBJETIVOS.

A perícia se destina à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, devendo o julgador refutar aquelas que entender desnecessárias ou prescindíveis.

Cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário replicando *ipsis litteris* as razões trazidas na defesa inaugural, exceto quanto ao levantamento VT, decotado do lançamento pela instância *a quo*.

Acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pela parte recorrente, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

Registro que, em verdade, poder-se-ia cogitar o não conhecimento da integralidade dos recursos, por afronta à dialeticidade. Entretanto, em se tratando de matérias cognoscíveis *ex officio*, por atenção ao formalismo moderado e por prestigiar a solução de mérito preconizada pelo CPC, de aplicação subsidiária neste contencioso administrativo fiscal, **conheço do tempestivo recurso, presentes os demais pressupostos de admissibilidade.**

I. DAS PRELIMINARES

1.1. DA (IM)POSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO

O §6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 dispõe que,

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

De acordo com o relatório fiscal,

para a apuração da base-de-cálculo incidente sobre a alimentação fornecida, foram considerados os valores lançados a débito da conta de despesa 3.1.1.01.0001- Vale Refeição, que representa a compra de vales alimentação, e deduzidos os valores custeados pelos próprios segurados, descontados de seus contracheques e lançados a crédito dessa mesma conta. 32. Também foram considerados como salários os valores de alimentação que transitaram pelas folhas de pagamento e que não foram contabilizados na conta-contábil Vale-Refeição, rubricas de proventos 752- Dif. Ticket, 510- Alimentação, 550-Reemb. Aux. Alimentação e 716- Reemb. Tickets NOV DEZ 04.

33. Houve a exclusão dos gastos com a alimentação fornecida aos estagiários e também das taxas de administração (serviços de intermediação) cobradas pela empresa Ticket Serviços S/A, fornecedora dos vales, conforme discriminado nas notas fiscais emitidas por essa empresa e exibidas à fiscalização.

34. No caso dos estagiários, a empresa apresentou folhas específicas para eles, onde ou consta a rubrica 1001- Valor Total de Refeição, utilizada para a citada exclusão da base-de-cálculo ou, na sua falta, a rubrica de desconto 601- Desc Ticket Refeição, que corresponde a um desconto de 10% do valor dos vales

fornecidos a esses estagiários. Nesta última situação, o valor dos tickets fornecidos aos estagiários foi obtido multiplicando-se a rubrica de desconto 601 por 10.

Com a solicitação de apresentação de controles internos aptos a identificar mensalmente os beneficiários da alimentação fornecida – *vide* Termo de Intimação nº 01 -, dito não ser possível a plena verificação do valor do benefício concedido. Não tendo se desincumbido do ônus probatório que sobre seus ombros recaía, **rejeito a preliminar.**

1.2. DA (IN)COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL PARA RECONHECIMENTO DE SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS

Mister esclarecer, desde logo, não ter a autoridade fazendária estabelecido vínculo empregatício entre o sujeito passivo e os médicos prestadores de serviço; embora consabido ter tramitado no exc. Supremo Tribunal Federal a ADPF nº 647, que punha em xeque a constitucionalidade das decisões prolatadas por este eg. Conselho e também das DRJs que chancelaram a competência dos auditores fiscais para caracterização da qualidade de segurado obrigatório do RGPS, a despeito de pronunciamento da Justiça do Trabalho.

De acordo com o § 2º do art. 229 do RPS,

[s]e 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.

Além disso, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade veio a ser chancelada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsidere situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

Em verdade, não há que se cogitar formalização de vínculo empregatício por auditor fiscal – tal reconhecimento implicaria em expedir ordem para anotação na CTPS do(s) empregado(s), pagamento de 13º salário e terço constitucional de férias *etc.* Para fins de reconhecimento do vínculo como empregado celetista, é imprescindível a observância das exigências lançadas no art. 3º da CLT. A competência para tanto é da Justiça do Trabalho.

No caso, imperiosa a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como *segurado obrigatório*, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados

obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.” Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

Não me parece compatibilizar com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociado da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Tem a fiscalização não só o poder, mas o dever de não considerar negócios jurídicos que apenas possuem um verniz de legalidade.

Farta é a jurisprudência deste eg. Conselho que colide com a pretensão da recorrente – a título exemplificativo, cf. Acórdão nº 3303-006.137, Cons. Rel. VALCIR GASSEN, sessão de 21/05/2019; Acórdão nº 2401-007.105, Cons. Rel. JOSÉ LUÍS HENTSCH BENJAMIN PINHEIRO, sessão de 05/11/2019; Acórdão nº 2402-006.976, Cons. Rel. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA, sessão de 13/02/2019; Acórdão nº 2202-005.260, Cons. Rel. MARTIN DA SILVA GESTO, sessão de 05/06/2019; Acórdão nº 2202-005.189, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08/05/2019. Firmada a competência da fiscalização, **rejeito a preliminar.**

II. DO MÉRITO

II.1. DO FORNECIMENTO DE TÍQUETE-ALIMENTAÇÃO

Segundo a DRJ,

[d]uas são, pois, basicamente as condições legais: benefício concedido nas forma “in natura” e vinculação aos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Tendo sido intimada, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 183/184), a apresentar o comprovante de adesão ao PAT, **a Contribuinte informou que “no período abrangido por esta fiscalização, qual seja, de 01/2005 a 12/2007, não possuía inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT instituído pela Lei 6.321/76” (Termo de Resposta – fl. 185).**

Segundo a Impugnante, a ausência de inscrição da empresa nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho não tem o condão de, por si só, atribuir à alimentação fornecida pela empresa ao trabalhador o caráter de parcela salarial, mesmo porque poderia contratar pessoa jurídica fornecedora de alimentação coletiva que esteja inscrita no PAT e cumpra o disposto na sua legislação de regência, como o fez ao contratar a empresa TICKET para prestar o serviço de fornecimento de vale-refeição (ticket-refeição), com amparo no art. 8º da Portaria MTb nº 87, de 1997 (contrato celebrado em abril/2008 e rescindido em dezembro/2008 – fls. 565 a 571).

(...)

A questão – regularidade da concessão do benefício – não se resume, entretanto, apenas à exigência da prévia e formal inscrição no PAT, pois deve também ser considerada, nos termos das disposições legais pertinentes, a forma como o benefício é concedido: in natura (refeições ou cestas básicas) ou pagamento em dinheiro.

Faz-se necessário conceituar, portanto, a expressão *in natura*. Segundo o Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa, significa “no estado natural”. Também se define como locução latina que significa “na natureza”, sendo utilizada para descrever os alimentos de origem vegetal ou animal que são consumidos em seu estado natural (Wikipédia).

Dessa forma, **tratando-se de alimentação só poderia significar o fornecimento da alimentação propriamente dita (cesta básica ou refeição).**

Em sentido oposto está a Súmula CARF nº 213, cuja observância é obrigatória neste eg. Conselho, ao dispor que o “auxílio alimentação pago *in natura* ou na forma de tíquete ou congêneres não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito no PAT.” **Merece ser provido o recurso neste ponto.**

II.2. DO PAGAMENTO SOB DENOMINAÇÃO AJUDA DE CUSTO, COMPUTADORES, NOTEBOOKS E AUXÍLIO PREVIDENCIÁRIO

De acordo com o Relatório Fiscal (f. 219/ss),

[c]onstam nas folhas de pagamento do ano de 2007, apresentadas à fiscalização no arquivo digital, autenticado no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos digitais- SVA sob o código fbf40e69-4cfb597f 5e87a73a-ef8aal0, quatro rubricas que indevidamente não foram consideradas nos cálculos das contribuições previdenciárias recolhidas pela empresa, quais sejam: Ajuda de Custo (código 1500), Computadores (código 1508), Notebooks (código 1509) e Complemento Auxílio Previdenciário (código 320).

(...)

Constatou-se nas folhas de pagamento em meio digital que a verba ajuda de custo (código 1500) foi fornecida, durante os meses de 2007, para diversos segurados da filial da auditada, pagos em mais de uma parcela e sem a comprovação de que se tratava de mudança de local de trabalho do empregado.

(...)

Pela análise da documentação apresentada, verificou-se que a folha de pagamentos de maio de 2007 impressa não contém a rubrica computadores

(código 1508) e o Relatório do Bradesco demonstra o pagamento a esse empregado no valor coincidente com o valor líquido dessa folha (R\$ 3.076,54).

Porém, a explicação que as rubricas computadores e notebooks não transitaram pelas folhas e que não se tratam de proventos não foi aceita por esta fiscalização como plausível pelas seguintes razões.

Primeiro, tais rubricas constam como proventos no arquivo digital da folha de pagamentos fornecido pela empresa, cuja autenticação no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos digitais- SVA recebeu o seguinte código: fbf40e694cfb597f-5e87a73a-ef8aal0.

Certamente, essas rubricas de proventos não surgiram no arquivo por acaso, mas por terem sido realmente pagas, tendo como classificação da indicação de folha em que foram incluídas como sendo 6-Outras (campo 3 do bloco K mestre do arquivo digital entregue) e não como sendo 1- Folha normal. Ou seja, foram pagas em uma folha à parte.

Segundo, porque foi constatado procedimento semelhante com a rubrica Ajuda de Custo, também apurada no presente tópico, que, inexplicavelmente, não consta na folha de pagamento em meio papel apresentada à fiscalização, mas consta do arquivo digital da folha de pagamentos sob o código 1500, com contabilização feita na conta 5607-Ajuda de Custo.

A rubrica Ajuda de Custo também aparece sendo classificada no arquivo digital como pertencente ao tipo de folha 6- Outras , e não ao tipo 1- folha normal, indicando que foi paga em folha à parte em relação à folha do mês.

Apesar de não ter sido incluída nas folhas de pagamento impressas e exibidas à fiscalização, a Ajuda de Custo foi efetivamente paga, o que demonstra que o arquivo digital contém as informações corretas.

Isso confirma que a empresa utilizou-se de uma folha extra (classificada como 6-Outras no arquivo digital) para pagar as rubricas computadores e notebooks, procedimento também adotado com relação à rubrica Ajuda de Custo, não as exibiu à fiscalização e não as fez constar nas folhas de pagamento mensais impressas apresentadas a este Auditor-Fiscal.

Assim, esta fiscalização considerou que o arquivo digital da folha de pagamentos corresponde à realidade, que as rubricas computadores e notebooks foram efetivamente pagas, e que não se relacionam com controles gerencias de custos.

Considerando que não há na legislação previdenciária qualquer menção à isenção de verbas pagas pela empresa a empregados a título de computadores, notebooks ou algo semelhante, foram, portanto, consideradas por esta

fiscalização como verbas remuneratórias e apropriadas nos levantamentos CO e NO, nesta ordem.

(...)

Relativamente ao Complemento Auxílio Previdenciário, rubrica código 320 da folha de pagamentos, a auditada não comprovou que essa verba se enquadrou na hipótese de isenção prevista na Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea *n*, que determinou que não integram o salário-de-contribuição.

Pela leitura da citada Convenção, depreende-se que esse benefício não foi extensivo a todos os empregados da empresa, uma vez que ficou restrito exclusivamente a empregados que contém 01 (um) ano completo de vínculo empregatício ou mais com a mesma empresa.

Além do mais, a empresa não apresentou comprovantes dos valores pagos diretamente pelo INSS aos segurados beneficiários dessa verba e tampouco memória de cálculo demonstrando que os valores que complementaram a remuneração do empregado estão corretos.

Em sede recursal, insiste declinar razões doutrinárias e jurisprudenciais que, ao seu sentir, seriam capazes de afastar a autuação. Contudo, da leitura do relatório fiscal, resta evidenciado ter a parte ora Recorrente deixado de apresentar provas documentais capazes de corroborar suas alegações. **Mantenho, por esses motivos, o lançamento.**

II.3. DO PAGAMENTO A COOPERATIVAS DE TRABALHO

De sabinça que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no bojo do RE nº 595.838, sob o rito de repercussão geral, declarou ser “inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.”

Trata-se, exatamente, do dispositivo sob o qual se funda parte da autuação na origem, que previa a contribuição previdenciária de 15%, incidente sobre o valor de notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Complementarmente à decisão do STF, o Senado Federal aprovou a Resolução nº 10, de 30 de março de 2016, que conferiu à decisão o efeito *erga omnes*. No mesmo sentido dispuseram a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Nota PGFN/CASTF nº 174, de 24 de fevereiro de 2015) e a Receita Federal do Brasil (Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015).

Desta forma, por força do art. 99 do Regimento Interno deste Conselho, a decisão definitiva de mérito proferida pelo STF no RE nº 595.838 haveria de ser reproduzida, caso estivesse o levantamento sendo exigido nos presentes autos. **Por não ser objeto do lançamento, nenhuma reforma há de ser promovida.**

II.4. DA CONFISCATORIEDADE DA SANÇÃO APLICADA

A alegação de que teria a multa cariz confiscatório encontra óbice no verbete sumular de nº 2 deste eg. Conselho, que reconhece lhe falecer competência para afastar norma com base em argumento de inconstitucionalidade da norma.

De toda sorte, apesar de ser cônica de que o exc. Supremo Tribunal Federal estendeu a vedação prevista no inc. IV do art. 150 da CR/88 às multas de natureza tributária, registro, que multas e tributos são ontologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis. Sequer demonstra como estaria sofrendo efeitos deveras confiscatórios, razão pela qual **rejeito a alegação**.

Registro, contudo, que o enunciado do verbete sumular CARF de nº 196, cuja observância é obrigatória, dispõe que, para aferição da retroatividade benigna, (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e, (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991. **Merece, por essa razão, ser a multa calculada em observância à Súmula CARF nº 196.**

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **rejeito as preliminares para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso interposto para excluir da base de cálculo os levantamentos AL e AL1, bem como determinar seja a multa calculada com base na Súmula CARF nº 196.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira