



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



**Processo nº** 10820.004583/2008-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.016 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de novembro de 2021  
**Recorrente** CHADE E CIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2003 a 30/04/2004

**CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPROVAÇÃO PELA AUTORIDADE FISCAL.**

Constatada situação fática ensejadora da caracterização de prestadores de serviços como segurados empregados, não se configura hipótese de nulidade do lançamento quando a fiscalização relata os fatos motivadores dessa constatação e traz aos autos elementos comprobatórios não devidamente desconstituídos pela autuada.

**CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO EMPREGADO. OBRIGATORIEDADE DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA.**

Sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao segurado empregado incide contribuição previdenciária a cargo do empregado, sendo obrigação da fonte pagadora proceder à retenção/desconto e repasse de tais contribuições para a seguridade social.

**PROCESSUAIS NULIDADE.**

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

**JUROS MORATÓRIOS TAXA SELIC. CABIMENTO. SÚMULAS CARF nºs 4 e 5.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no

período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). Súmula CARF nº 4.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). Súmula CARF nº 5.

#### MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É devida a multa de ofício, sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

MULTA. PERCENTUAL APLICADO. MP Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENÉFICA. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. Nota PGFN SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Em homenagem ao princípio da retroatividade benéfica e em sintonia com a jurisprudência pacífica do STJ e posição da PGFN, conforme Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, deve ser realizado o recálculo da multa, observando-se a atual redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo em 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sônia de Queiroz Accioly, Samis Antônio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-22.500 (fls. 94/105), da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), de 12 de março de 2009, que julgou procedente o lançamento relativo ao Auto de Infração- AI - DEBCAD 37.069.198-9.

Consoante o “Relatório Fiscal do Auto de Infração Nº 37.069.198-9”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (fls. 30/45), o lançamento refere-se às contribuições de segurados empregados, assim caracterizados os sócios de pessoas jurídicas vendedoras de produtos da autuada e a esta subordinados, conforme considerado e provado ao longo do Relatório Fiscal do Auto de Infração e documentos anexados aos autos.. O lançamento abrange os seguintes períodos de apuração de 10/2003 a 04/2004 e as infrações apuradas encontram-se pormenorizadamente detalhadas no Relatório Fiscal, inclusive com as razões de classificação dos vendedores vinculados a supostas empresas prestadoras de serviços como empregados, de onde extraio o seguinte excerto:

01. Este relatório é integrante do Auto de Infração de contribuições devidas à Receita Federal do Brasil, correspondente à contribuição referente a segurados empregados, assim caracterizados os sócios de empresas vendedoras de produtos da Autuada e a esta subordinados, conforme considerado e provado ao longo deste Relatório Fiscal e documentos anexados a este Auto de Infração, no período de 10/2003 a 04/2004.07. Os pagamentos efetuados a sócio, a título de pro labore, estão informados nas Folhas de Pagamento da Autuada, no período de 10/2003 a 12/2004.

02. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas no levantamento “**PCV- PAGAMENTO COMISSÃO VENDEDORES**”, as remunerações consignadas pela Autuada na Contabilidade - Livro Razão - na conta “5.1.01.03.0020 Comissões”. Tais remunerações estão informadas no anexo “RL- RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS” e nas planilhas nos itens abaixo mencionadas, e foram pagas e/ou creditadas aos segurados, contribuintes individuais (empresários), das empresas de “representação comercial” relacionadas abaixo, todos considerados pela fiscalização como empregados da Notificada, em face da existência dos pressupostos caracterizadores da relação de I g emprego: **não eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação**:

ADAL ARACATUBA REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA., CNPJ 55.751.333/0001-44. \_

B & IvI REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA., CNPJ 55.751.358/0001-48

CARWIL BIRIGUI REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA., CNPJ 55.752.711/0001-04

MARPA REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS S/C LTDA. M|E., CNPJ 55.751 .S41/0001

SHOW BRAS REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA., CNPJ 05.030.591/0001-63

(...) (destaques do original)

A autuada apresentou impugnação, documento de fls. 52/77, onde inicia apresentando preliminar de nulidade do auto de infração, sob argumento de ausência de documentos/relatórios obrigatórios, impossibilitando assim o completo conhecimento dos fatos a ela imputados e, por consequência, de se defender plenamente. Afirma estar sendo tributada por mera presunção, tendo em vista inexistir, segundo seu entendimento, qualquer documento que comprove que todas as empresas e respectivos trabalhadores (sócios) relacionadas na autuação seriam, efetivamente, trabalhadores a seu serviço, sem qualquer prova nesse sentido. Invoca o princípio da boa fé, aduzindo não poder a Autoridade Fiscal desconsiderar documentos e situações fáticas, por presunção de má-fé, sem realizar qualquer prova em contrário.

Defende ainda a então impugnante que, caso vencida nos argumentos anteriores, a fiscalização teria deixado de abater os valores que foram pagos a título de contribuição previdenciária pelas supostas prestadoras de serviço. Apresenta também argumentos contrários à utilização das reclamações trabalhistas como elementos de prova, além do fato de que grande parte das verbas recebidas possuiriam *“manifesto caráter indenizatório, não se prestando à incidência das contribuições.”* Volta a afirmar desconhecer a quantidade de funcionários descritos no lançamento e, ante à impossibilidade de tal identificação, não poderia identificar, acaso existam alguns valores devidos, a qual título os mesmos teriam sido recebidos pelos supostos funcionários. Complementa afirmando que: *“O débito lançado na forma genérica em que o foi, pela presente NFLD; não é possível de ser exigido, pois não é possível a identificação dos empregados da Impugnante que supostamente teriam originado a dívida, sendo, por consequência, impossível a comprovação da retenção e do recolhimento das respectivas parcelas da contribuição previdenciária.”* E que a mencionada segregação seria essencial ao deslinde da lide, uma vez que somente poderá deduzir efetivamente sua defesa, a partir do momento em que saiba quais as imputações estão sendo feitas com relação a seus empregados, especificamente. Conclui apresentando irresignação quanto aos percentuais de multa aplicados e quanto aos juros lançados com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e requer a realização de prova pericial com o fito de se evidenciar a base de cálculo e efetiva ocorrência dos fatos geradores apontados no lançamento.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi julgado procedente o lançamento, sendo mantido na integralidade o crédito tributário e exarada a seguinte ementa:

RELATÓRIOS ANEXOS AO AUTO-DE-INFRAÇÃO. ENTREGA AO SUJEITO PASSIVO. COMPROVAÇÃO. NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Restando comprovado nos autos a entrega do auto-de-infração ao sujeito passivo, acompanhado de todos os seus relatórios anexos, verificando-se ainda que o sujeito passivo discorre acerca de tais elementos na impugnação apresentada, não se configura o cerceamento do seu direito de defesa ou qualquer outra hipótese de nulidade do lançamento.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SITUAÇÃO FÁTICA. COMPROVAÇÃO PELA AUTORIDADE FISCAL. NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Constatada situação fática ensejadora da caracterização de trabalhadores como segurados empregados, não se configura hipótese de nulidade do lançamento quando a fiscalização relata os fatos motivadores dessa constatação e traz aos autos elementos comprobatórios.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. SELIC. MULTA.

A incidência de acréscimos legais a título de juros equivalentes à taxa SELIC e multa de mora sobre o crédito lançado pela fiscalização encontra respaldo na legislação vigente.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.

Além do preenchimento por parte do requerente dos requisitos previstos na legislação para cada modalidade de provas, a dilação probatória fica condicionada à sua necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, devendo ser indeferida quando desnecessária.

## Lançamento Procedente

Foi apresentado recurso voluntário (fls. 109/133), onde a autuada, citando vasta doutrina relativa à interpretação de normas infraconstitucionais, reitera os argumentos de nulidade do auto de infração, alegando ausência do que classifica como relatórios fiscais obrigatórios, ferindo assim seu direito ao contraditório e ampla defesa. Argumenta que embora conste ao final do auto de infração a menção de uma planilha com consolidação da multa, não teria havido o encaminhamento de tal planilha junto com referido ato administrativo, com evidente nulidade, posto que impossibilitada do completo conhecimento dos fatos a ela imputados e, por consequência, de se defender plenamente.

Também citando doutrina e jurisprudência, reafirma ter sido o lançamento baseado em mera presunção, tendo em vista que inexistiria, segundo seu entendimento, qualquer documento que comprove que todas as empresas, e respectivos trabalhadores (sócios) relacionadas na autuação seriam, efetivamente, trabalhadores a seu serviço, sem qualquer prova nesse sentido. Invoca o princípio da boa fé, aduzindo não poder a Autoridade Fiscal desconsiderar documentos e situações fáticas, por presunção de má-fé, sem realizar qualquer prova em contrário e que, sempre que solicitada, respondeu à fiscalização, fornecendo de imediato todos os elementos de que dispunha. Defende que bastaria uma análise perfunctória do auto de infração para se denotar que a fiscalização teria se utilizado de mecanismos de aferição indireta para a tributação, como por exemplo, reclamatórias trabalhistas e documentos obtidos juntos às próprias cooperativas de trabalho. Assim, em tais condições, seria possível verificar que simplesmente se presumiu que referidos trabalhadores estavam subordinados à companhia Chade e Cia Ltda, segundo seu entendimento, sem qualquer prova nesse sentido. Aduz que deveria ter sido anexados documentos individualizados para cada funcionário. O que efetivamente não teria ocorrido, posto que a autoridade fiscal estaria cobrando: “... *exclusivamente, por supedâneo, a mera presunção, sem demonstrar, cabalmente, como era de sua competência, os elementos que compõem o fato jurídico tributário*”. Sendo necessário que fossem apresentados, pela fiscalização, elementos comprobatórios seguros da suposta inidoneidade dos documentos apresentados, o que não teria ocorrido, preferindo a fiscalização a busca do recurso da presunção para fundamentar a autuação, procedimento que classifica como arbitrário, inadmissível e ilegal.

Defende a recorrente que, caso vencida nos argumentos anteriores, a fiscalização teria deixado de abater os valores que foram pagos a título de contribuição pelas empresas prestadoras de serviço. Também é suscitada a impossibilidade de utilização de ações reclamatórias trabalhistas como elementos de prova no presente lançamento, além do fato de que grande parte das verbas recebidas possuiriam “*manifesto caráter indenizatório, não se prestando à incidência das contribuições*.” Em tópico intitulado “Das Verbas Que Integram O Salário de Contribuição e da Observância dos Princípios Contábeis”, volta a afirmar desconhecer a quantidade de funcionários descritas no lançamento, e ante à impossibilidade de tal identificação, não poderia identificar, acaso existam alguns valores devidos, a qual título os mesmos teriam sido recebidos pelos supostos funcionários. Complementa que não conseguindo identificar os funcionários relacionados pela fiscalização em cada período, seria impossível saber se as verbas discriminadas pela autoridade fiscal lançadora corresponderiam a eventos que sejam, ou não, base de incidência das contribuições previdenciárias e que: “*No mínimo, deveria haver prova, realizada pelo Fisco, no sentido de se demonstrar que os valores ali mencionados não se enquadram nas verbas que não constituem base de cálculo para a incidência das contribuições previdenciárias*.” Nessa mesma linha, assevera que não teriam sido segregados na autuação os valores apontados como por ela devidos em razão de sua folha salarial, compreendendo seus

empregados devidamente registrados indistintamente, sem que fossem discriminadas as parcelas do débito lançado com relação ao respectivo trabalhador que a ela deu ensejo. Assim, afirma que para que lhe seja imputada a responsabilidade pelo recolhimento do crédito exigido, seria necessária a apresentação especificada desses trabalhadores, referenciando a cada empregado a respectiva parcela. Portanto, o débito lançado de forma genérica não seria passível de ser exigido, pela impossibilidade de identificação dos empregados da Recorrente que supostamente teriam originado a dívida, sendo, por consequência, impossível a comprovação da retenção e do recolhimento das respectivas parcelas da contribuição previdenciária.

Conclui apresentando irresignação quanto aos juros lançados com base na taxa Selic, sob fundamentos diversos e por ausência de base legal, assim como, quanto aos percentuais de multa aplicados e sua progressividade decorrente do momento de quitação do crédito, além de apresentar caráter confiscatório, devendo ser reduzida a 20% e requer a reforma da decisão recorrida, com julgamento de improcedência do lançamento.

Foi anexado aos autos, em 29/05/2018, Ofício sem número (fl. 142), oriundo da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Araçatuba e destinado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dando notícia de ação judicial impetrada pela ora recorrente, com o seguinte conteúdo:

Através do presente, solicito a juntada dos documentos que seguem, no intuito de informar que, no bojo do Mandado de Segurança nº 5001144-18.2017.4.03.6107, em trâmite perante a 2ª Vara Federal de Araçatuba, há numerário reservado para quitação da dívida tratada no presente feito administrativo, tendo em conta indicação efetuada pela Receita Federal do Brasil, através da tabela denominada saldo devedor SUSPENSO.

Foram também anexadas, às folhas 143/151, peças processuais do Mandado de Segurança nº 5001144-18.2017.4.03.6107, impetrado pela contribuinte em desfavor da União. A análise dessas peças processuais apontava para indícios de que o crédito tributário relativo a este processo administrativo teria sido parcelado/liquidado, mediante adesão da contribuinte ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), de que trata a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. Para esclarecimento dos fatos, foi solicitado o retorno do presente processo à unidade de origem, para que fosse informada a atual situação do crédito tributário. Especialmente, se o referido crédito se encontra extinto por pagamento ou parcelado, devendo os autos retornarem a este CARF com as informações prestadas, tudo conforme o Despacho de fls. 152/154, datado de 15/01/2021.

Por intermédio da “Informação nº 0.583/2021/EQPAR/DERAT-SPO/SRRF08/RF” (fl. 157), a Equipe Regional de Parcelamento da 8ª Região Fiscal, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, prestou a seguinte informação: “2 - Informamos que o NFLD/DEBCAD nº 37.069.198-9 não encontra-se extinto ou parcelado, encontrando-se na FASE - AGUARDANDO EXPEDIÇÃO DO ACÓRDÃO. Não foi encontrado nenhum processo de desistência do recurso ou de pedido de revisão de parcelamento, com a inclusão deste débito.” Prestado o esclarecimento, os autos retornaram a esta Relatoria para continuidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância em 04/05/2009, conforme atesta do Aviso de Recebimento de fl. 107. Tendo sido o recurso ora objeto de análise encaminhado por via postal em 20/05/2009, conforme cópia do envelope de postagem de fl. 134, considera-se tempestivo, assim como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

### **Preliminar de Nulidade por Suposto Cerceamento de Direito de Defesa**

Antes da análise propriamente do recurso, cumpre esclarecer que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Suscita a recorrente preliminar de nulidade por suposto cerceamento de seu direito de defesa. Fundamentando tal alegação, argui a ausência do que classifica como relatórios fiscais obrigatórios, ferindo assim seu direito ao contraditório e ampla defesa. Afirma que embora conste ao final do auto de infração a menção de uma planilha com consolidação da multa, não teria havido o encaminhamento de tal planilha junto com o referido ato administrativo, com evidente nulidade, posto que, impossibilitada do completo conhecimento dos fatos a ela imputados e, por consequência, de se defender plenamente.

Tal nulidade foi satisfatoriamente afastada por ocasião do julgamento de primeira instância, onde foi apontado que o Auto de Infração não foi encaminhado à autuada e sim entregue, pessoalmente, ao sócio Salim Roberto Chade, conforme assinatura aposta na fl. 2, constando a expressa declaração do signatário de que: "DECLARO-ME CIENTE DESTA AUTO DE INFRAÇÃO E ANEXOS, DOS QUAIS RECEBIA 2ª. VIA. " Também foi registrado no Acórdão que os mencionados anexos estão discriminados na folha de rosto do AI (fl. 2) e que se encontram nos autos as planilhas citadas no Relatório Fiscal. Não havendo portanto elementos que comprovem a suposta ausência de recebimento de tais demonstrativos, posto que expressamente declarado seu recebimento pelo sócio da empresa, além do fato de que tais planilhas se encontram acostadas às fls. 16/25 dos autos, possibilitando o pleno exercício do seu direito de defesa. Dessa forma, não foi acolhida a alegada ofensa à ampla defesa, ao contraditório ou ao devido processo legal, posto que restou comprovado nos autos, não só o recebimento pela empresa da autuação acompanhada de todos os seus relatórios anexos, como também, a análise destes por parte da empresa, o que se evidencia com a citação de tais elementos por ocasião da impugnação.

Ainda no campo de potenciais nulidades, advoga a recorrente que o lançamento seria decorrente de mera presunção. Afirma não existir qualquer documento que comprove que todas as empresas e respectivos trabalhadores (sócios) relacionadas na autuação seriam, efetivamente, trabalhadores a seu serviço. Tais argumentos confundem-se com a própria discussão de mérito do lançamento e serão devidamente refutados no tópico seguinte.

Cumpra repisar que o Auto de Infração se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (que rege o processo administrativo fiscal federal). Ao tratar da nulidades do processo administrativo fiscal, assim dispõe o referido Decreto:

#### **CAPÍTULO III**

##### **Das Nulidades**

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

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

Saliente-se que o art. 59, acima reproduzido, preconiza apenas dois vícios insanáveis: a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. Situações essas não configuradas no presente lançamento, vez que efetuado por agente competente e ao contribuinte vem sendo garantido o mais amplo direito de defesa, desde a fase de instrução do processo, pela oportunidade de apresentar, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos, passando pela fase de impugnação e o recurso ora objeto de análise, onde ficam evidentes o pleno conhecimento dos fatos e circunstâncias que ensejaram o lançamento. Não se encontrando, portanto, presentes situações que ensejem a requerida nulidade do lançamento. sem razão assim a recorrente quanto à arguição de nulidade.

### **Mérito**

Conforme relatado, citando vasta doutrina e jurisprudência, afirma a autuada ter sido o lançamento baseado em mera presunção, tendo em vista que inexistiria, segundo seu entendimento, qualquer documento que comprove que todas as empresas e respectivos trabalhadores (sócios) relacionados na autuação seriam, efetivamente, trabalhadores a seu serviço, sem qualquer prova nesse sentido. Invoca o princípio da boa fé, aduzindo não poder a Autoridade Fiscal desconsiderar documentos e situações fácticas, por presunção de má-fé, sem realizar qualquer prova em contrário e que, sempre que solicitada, respondeu à fiscalização, fornecendo de imediato todos os elementos de que dispunha. Defende que bastaria uma análise perfunctória do auto de infração para se denotar que a fiscalização teria se utilizado de mecanismos de aferição indireta para a tributação, como por exemplo, reclamações trabalhistas e documentos obtidos juntos às próprias cooperativas de trabalho. Assim, em tais condições, seria possível verificar que simplesmente se presumiu que referidos trabalhadores estavam subordinados à companhia Chade e Cia Ltda, sem qualquer prova nesse sentido, tudo segundo seu entendimento. Sendo necessário que fossem apresentados, pela fiscalização, elementos comprobatórios seguros da suposta inidoneidade dos documentos apresentados, o que não teria ocorrido, preferindo a fiscalização a busca do recurso da presunção para fundamentar a autuação, procedimento que classifica como arbitrário, inadmissível e ilegal. Dessa forma, o débito lançado de forma genérica e arbitrária, como entende ter ocorrido, não seria factível de ser exigido, posto que baseado em meras presunções e ignorada a sua boa-fé, apesar de ter atendido à fiscalização e apresentado toda a documentação que competia.

Mais uma vez entendo que o tema e os argumentos da recorrente foram acertada e suficientemente refutados por ocasião do julgamento de piso. Dessa forma, peço *vênia*, para reprodução dos principais fundamentos do Acórdão recorrido:

(...)

Dando prosseguimento, depara-se com a alegação da impugnante de que a tributação decorre de mera presunção face a inexistência de qualquer documento que comprove que todas as empresas e respectivos sócios efetivamente eram trabalhadores a seu serviço.

Primeiramente, no que tange à possibilidade de caracterização dos trabalhadores como segurados empregados pela fiscalização, mostram-se oportunas as seguintes considerações:

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

A questão gravita, antes da análise de qualquer permissivo legal, em torno dos Princípios do Direito, dentre os quais destaca-se o da prevalência da substância sobre a forma, em atenção ao qual deve a autoridade fiscalizadora, em cada situação analisada, avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual o mesmo se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, o primeiro (fato concreto).

Na seara previdenciária, o artigo 33, caput, da Lei nº 8.212/91, atribui ao órgão fiscalizador competência para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições ali previstas.

Tais poderes, alinhavados ao princípio da primazia da substância sobre a forma, conferem ao procedimento ora sob análise a necessária base legal e jurídica.

É certo que o sujeito passivo, ao encontrar-se diante de vários caminhos lícitos, pode optar por aquele que lhe seja mais vantajoso. Este espaço de escolha decorre da premissa de que ninguém pode ser obrigado a adotar a opção que lhe implica em maior ônus fiscal e encontra-se respaldado na legalidade consagrada pelo artigo 5º, II da Constituição Federal.

No entanto, esta liberdade de escolha não vai além dos limites traçados pelo ordenamento jurídico, e é justamente na quebra da legalidade que deve a fiscalização se pautar quando atribuir a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito diverso daquele que seria responsável à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados.

Portanto, não cabe ao agente fiscalizador impor aos fiscalizados uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas apenas apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

(...)

Em conclusão, a situação formal verificada não se apresenta como válida se confrontada com elementos que demonstrem situação fática diversa, prevalecendo esta em relação àquela.

Feitas tais considerações, debruçando-se sobre os autos é possível encontrar um extenso rol de fatos constatados pela autoridade lançadora, devidamente relatados e amparados por documentos trazidos pela fiscalização, que embasam a caracterização dos segurados empregados e militam contrariamente ao argumento de defesa relativo a falta de provas por parte da fiscalização, tais como:

- Existência de supervisão por parte da autuada - embora não houvesse cartões de ponto - inclusive com o registro diário das jornadas de trabalho, com o obrigatório encaminhamento de informações ao final do expediente para conferência pela autuada e emissão de relatórios.
- Ausência de controle por parte dos vendedores em relação às empresas que a autuada obrigava-os a constituir, existindo casos em que vendedores alegaram não conhecer os outros sócios de “suas” próprias empresas.
- Utilização por estes vendedores de veículos de trabalho da empresa RENTCHADE, de propriedade dos sócios da autuada.
- Inúmeras reclamações trabalhistas nas quais evidenciou-se o vínculo empregatício entre a autuada e os “sócios” das empresas de “representação comercial”, verificando-se nas mesmas que tais vendedores eram contratados experimentalmente e submetiam-se a

treinamento, fazendo a autuada - após três ou quatro meses - que os mesmos se inserissem na condição de sócios das “empresas de representação comercial”, o que se dava sem o aporte de qualquer recurso financeiro, recebendo alguns, inclusive, determinada quantia ao se desligarem dessas “empresas”.

- Utilização pelos vendedores “sócios” de uniformes da autuada.
- Impossibilidade de prestação de serviços para outras empresas, ainda que de outros segmentos com emissão sequencial de notas que comprova a exclusividade.
- Participações em reuniões diárias com exigência de justificativa no caso de ausência.

Dando suporte a tais fatos, a fiscalização promoveu nos autos do processo 10820004584/2008-58 (DEBCAD 37.069.200-4), ao qual o presente feito encontra-se apensado, a juntada de documentos como: notas fiscais de prestação de serviços das “empresas de representação comercial”, crachás da autuada com os nomes dos vendedores “sócios”, cronogramas de atividades diárias e treinamento, recibo emitido pelo vendedor em nome da autuada pela venda de produtos, cópias de fichas cadastrais da Junta Comercial do Estado de São Paulo das “empresas de representação comercial”.

Diante de todos esses elementos, conclui-se que não ocorreu a hipótese suscitada na impugnação de presunção arbitrária, existindo nos autos elementos suficientes à comprovação da subordinação e dos demais requisitos necessários à caracterização dos trabalhadores em questão como segurados empregados, realizando-se então a aferição da base de cálculo diretamente a partir de elementos obtidos junto à autuada (valores contabilizados das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelas “empresas de representação comercial”).

É indiscutível que a fiscalização arcou com o ônus probante que lhe cabia quanto aos fatos motivadores da caracterização dos segurados empregados.

Nesse sentido aliás, não se discute todas as citações doutrinárias e jurisprudenciais colacionadas na peça de defesa, algumas inclusive transcritas repetidamente, e que tratam do ônus da prova cabível à fiscalização, as quais apenas corroboram o procedimento realizado pela autoridade fiscal após a ampla constatação e demonstração da situação fática motivadora do lançamento.

Dessa forma, o lançamento deu-se estritamente de acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN<sup>2</sup>, inclusive, outro caminho não poderia trilhar a fiscalização diante da situação fática constatada e das disposições contidas no parágrafo único do artigo 142 citado<sup>3</sup>.

Já a impugnante, não questionou especificamente qualquer dos fatos apontados pela fiscalização, limitando-se a arguir a ausência de prova, afirmação que não tem como se sustentar diante de todos os elementos constantes nos autos.

Também não lhe assiste razão ao afirmar que deveria ser anexado documento individualizado para cada trabalhador, vez que por todo o contexto fático com o qual se deparou a fiscalização, chegou-se à conclusão consistente de que os “sócios” das “empresas de representação comercial” eram, de fato, empregados da empresa autuada, cabendo-lhe a partir deste ponto, o ônus de demonstrar o contrário, bem como de comprovar o pagamento de valores eventualmente não integrantes do salário-de-contribuição.

Cumprе destacar a existência nos autos de planilha que discrimina mês a mês, todos os trabalhadores caracterizados como segurados empregados pela fiscalização (fls. 17/24), não havendo que se falar em impossibilidade de comprovação do recolhimento e retenção das respectivas parcelas da contribuição previdenciária, nem no desconhecimento da quantidade dos trabalhadores em questão.

(...)

A impugnação contém item questionando especificamente a utilização de ações reclamatórias trabalhistas como elemento para a cobrança dos valores lançados.

Conforme deixa claro o Relatório Fiscal, as ações trabalhistas serviram como mais um elemento para que a fiscalização concluísse pela caracterização como segurados empregados dos sócios das “empresas de representação comercial”, pois, as mesmas corroboram e reforçam todo o contexto fático verificado quanto à real situação desses trabalhadores como segurados empregados a serviço da autuada.

Assim, o fato de nem todos os trabalhadores terem ingressado na Justiça do Trabalho não desqualifica ou enfraquece o elemento de prova colhido pela fiscalização o qual teve o escopo de demonstrar o reconhecimento na esfera judicial da real situação dos trabalhadores em questão.

Se por um lado, é certo que as ações trabalhistas prestaram-se à caracterização dos segurados empregados, por outro, é equivocado afirmar que tais ações judiciais serviram como elemento para a cobrança dos valores lançados, já que a base de cálculo dos mesmos corresponde aos valores das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelas “empresas de representação comercial” e verificadas na contabilidade da autuada, não havendo que se falar, portanto, na exclusão de verbas de caráter indenizatório pa as em decorrência de ações trabalhistas, vez que a base de cálculo dos valores lançados, repita-se, não foi extraída dos valores pagos em decorrência dessas ações.

Pelo mesmo motivo, não constaram no RL - Relatório de Lançamentos as ações trabalhistas ou os valores correspondentes às mesmas, mas sim àqueles relativos às notas fiscais de prestação de serviços.

(...)

Conforme destacado no recorte acima, tanto na impugnação, quanto no recurso ora objeto de análise, a contribuinte não questiona especificamente qualquer dos fatos apontados pela fiscalização, limitando-se a arguições de ausência de provas e lançamento por presunção. Ocorre que, diferentemente das alegações da autuada, o Relatório Fiscal do Auto de Infração, de fls. 30/45, apresenta diversos fatos e situações que fundamentam suficientemente as conclusões que levaram ao presente lançamento, cabendo à interessada a apresentação de argumentos e, principalmente, documentos comprobatórios que refutassem as evidências apontadas pela autoridade fiscal lançadora, que não se caracterizam como meras presunções.

Conforme o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a apresentação da impugnação inicia a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, devendo em tal momento ser apresentados todos os argumentos de defesa em que a então impugnante pretenda se fundar. Portanto, era dever da autuada, já no ensejo da apresentação da impugnação, momento em que se instaura o litígio, municiar sua defesa com os elementos de fato e de direito que entendesse suportarem suas alegações. Não obstante, tanto na peça impugnatória, quanto no recurso ora objeto de análise, a autuada se limita a arguições de ausência de provas, mas não questiona especificamente os fatos apontados pela fiscalização. Deveria a recorrente instruir sua defesa apresentando todos os argumentos e provas que entendesse fundamentar sua defesa. É o que disciplina os dispositivos normativos pertinentes à matéria, artigos 15 e 16 do referido Decreto nº 70.235, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Como não foram apresentados elementos necessários para afastar os fatos apontados como ensejadores do lançamento, não se sustenta a mera alegação de falta de provas.

Saliente-se que a Fiscalização trouxe fatos que demonstram a prestação de serviço subordinada. A despeito das alegações apresentadas pela contribuinte, a análise dos documentos acostados aos autos pela autoridade fiscal lançadora deixa evidente a caracterização de segurados empregados no presente lançamento. Ademais, as alegações da impugnante não foram satisfatórias sequer para lançar dúvidas sobre a procedência do lançamento, além de não ter juntado documentos que afastassem as evidências que demonstraram o vínculo empregatício. A

relação trabalhista é uma relação privada entre empregado e empregador, já a relação previdenciária é pública, regida por normas cogentes, contra as quais não podem os particulares dispor. Se a Auditoria Fiscal constatar que determinado segurado presta serviços típicos de um segurado empregado, irá tributar a relação deste segurado conforme determina a lei, independentemente do contrato formal existente entre as partes, uma vez presentes os pressupostos previstos na alínea “a” do inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Baseado em tais constatações, consonante com a decisão de piso e também adotando seus fundamentos, conforme previsto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de julho de 2015 (RICARF), considero suficientemente demonstrada a caracterização do vínculo de emprego. Não tendo a recorrente apresentando novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, deve ser mantida a autuação relativamente ao presente tópico.

### **Dedução de Valores Pagos a Título de Contribuição Previdenciária pelas Prestadoras de Serviço em Que se Caracterizou o Vínculo Empregatício**

Defende a recorrente que, caso vencida nos argumentos anteriores, a fiscalização teria deixado de abater os valores que foram pagos a título de contribuição pelas prestadoras de serviço em que se caracterizou o vínculo empregatício. Aduz que a falta dessa verificação poderia implicar com que fossem cobrados valores indevidos, eis que recebida a parte da cooperativa e estaria se cobrando a mesma contribuição da autuada.

Os valores pagos pelas supostas pessoas jurídicas prestadoras de serviços já foram devidamente considerados e deduzidos por ocasião da lavratura do auto de infração. Conforme já demonstrado no julgamento de piso, consta no Relatório Fiscal, no item “17.3” (fl.41) a informação de que os recolhimentos efetuados por tais empresas foram, efetivamente, considerados como créditos da autuada e apropriados neste Auto de Infração, Confira-se:

17.3. Os recolhimentos efetuados pela empresas “ Adal Araçatuba Representações Comerciais Ltda.”, “B & M Representações Comerciais Ltda.”, “Carwil Birigui Representações Comerciais Ltda.”, “Marpa Representações Comerciais S/C Ltda. M.E. e “Show Brás Representações Comerciais Ltda.”, nos seus respectivos CNPJ, no período de **10/2003 a 04/2004**, foram considerados como **créditos da Autuada e apropriados** neste A.I. no levantamento “PCV- PAGAMENTO COMISSÃO VENDEDORES”, na rubrica **“11 Segurados”**, conforme se verifica nos anexos “RDA RELATÓRIO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS”, “RADA - RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS” e “DAD-DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DÉBITO”.

Tal fato é corroborado pelo Relatório de Documentos Apresentados - RDA (fl. 9), documento que tem por finalidade justamente relacionar, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto de notificações anteriores. Sem razão portanto a recorrente quanto a tal pleito, uma vez que já considerados tais valores no lançamento.

### **Multa e Juros Aplicados**

Questiona a autuada o valor da multa e juros aplicados no lançamento, sob argumento de que exacerbados. Afirma que os juros seriam devidos à razão de 1%, conforme previsto no art. 161, § 1º, do CTN e, ainda que assim não o fosse, a taxa de juros deveria estar quantificada em lei. Hipótese que considera não presente, por entender que os juros incidentes sobre o crédito tributário executado não estariam definidos em lei formal, mas sim em regras do mercado financeiro. Inquire ainda o que qualifica como progressividade da multa aplicada,

argumentando que: *“Não condiz com o ordenamento jurídico a volatilização da multa segundo o momento de cumprimento da respectiva obrigação ou em razão do crédito ter sido levantado pela Fiscalização.”* Conclui que a multa a ser aplicada não poderia ultrapassar o patamar mínimo estabelecido na legislação, que entende ser de 12%, em que pese, ao final, alegar seu caráter confiscatório e requerer que fosse aplicada no percentual de 20%.

A incidência de juros, mediante aplicação da Taxa-Selic, sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário por meio das Leis nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 61, *caput* e § 3º) e 10.522, de 19 de julho de 2002 (arts. 29 e 30). Portanto, diferente do alegado pela autuada, tal acréscimo decorre de expressa previsão legal, havendo orientação deste Conselho quanto ao tema, consolidada no verbete sumular nº 4, que possui efeito vinculante, conforme a Portaria nº 277, de 7 de junho de 2018, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Nesse mesmo sentido, a Súmula CARF nº 5, nos seguintes termos: *“São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”*

No que se refere à multa aplicada, também decorre de expressa previsão legal. Há novamente que se destacar que não compete à autoridade administrativa pronunciar-se sobre a legalidade ou constitucionalidade das normas regulamentar aprovadas e vigentes, conforme a já citada Súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*. Ou mesmo quanto a alegações de caráter confiscatório dos valores lançados. Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais, conforme previsão normativa. Não havendo permissivo legal que autorize a dispensa do lançamento do principal ou acréscimos, uma vez presente a hipótese caracterizadora de sua cobrança.

Entretanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica em ambas as Turmas de Direito Público no sentido da admissão da retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% (remete ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996), uma vez que multa antes lançada era denominada na Lei nº 8.212, de 1991, de multa de mora, mesmo em lançamentos de ofício; nesse sentido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional propôs a inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer o seguinte tema:

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das

contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Dessa forma, em homenagem ao princípio da retroatividade benéfica e em sintonia com a jurisprudência pacífica do STJ e posição da PGFN, a multa imposta à recorrente na presente Notificação deve ser recalculada, observando-se a atual redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por se caracterizar como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN. Saliente-se que este também foi o entendimento que prevaleceu no acórdão nº 9202-009.413, da 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado na sessão de 23 de março de 2021.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito dar-lhe provimento parcial para determinar a aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos