



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.002335/2008-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.405 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2022
Recorrente SEED EL TECNOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/10/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTE DO EMPREGADO. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

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.

A atividade administrativa do lançamento é 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.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. LUCRO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro presumido fica dispensada de escrituração contábil para efeitos fiscais. Entretanto, ao optar pela manutenção de escrituração contábil e apresentá-la à autoridade fiscal, tal escrituração deve ser regular e de acordo com as normas e princípios contábeis.

LIVRO DIÁRIO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

No Livro Diário devem ser lançadas, com clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da pessoa jurídica.

Se, 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 (art. 225, § 6º do Regulamento da Previdência Social).

PROCESSUAIS NULIDADE.

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

ALEGAÇÕES. PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO APRESENTAÇÃO.

As provas e alegações de defesa devem ser apresentadas no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIR PROVA DOCUMENTAL.

Descabe à Administração Tributária produzir provas em favor do contribuinte, devendo ser indeferido o pedido de diligência que se demonstre desnecessária ou que tenha por finalidade obter provas que deveriam e poderiam ter sido produzidas pelo recorrente.

A perícia ou diligência, pela sua especificidade, não tem a faculdade de substituir provas que poderiam ser produzidas pela contribuinte com a juntada de documentos aos autos no momento oportuno. Assim, o pedido de diligência ou perícia será indeferido se o fato a ser provado não necessitar de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

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.

REGIMENTO INTERNO DO CARF. § 3º ART. 57. APLICAÇÃO

Presentes na peça recursal os argumentos de defesa já explicitados por ocasião do oferecimento da manifestação de inconformidade ou impugnação, que foram claramente analisados pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 14-21.644 da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), de 27/11/2008 (e.fls. 941/975), que julgou procedente em parte o lançamento consubstanciado no Auto de Infração - AI/Debcad n.º 37.163.885-2, no valor de R\$ 915.651,98, consolidado em 29/07/2008, com ciência por via postal em 02/08/2008, conforme Aviso de Recebimento de e.fl. 520.

Consoante o “Relatório Fiscal” elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 444/518), parte integrante do AI a autuação corresponde: às contribuições devidas pelos segurados à Seguridade Social, incidentes sobre remunerações pagas aos empregados e contribuintes individuais e que não foram objeto de desconto/retenção pela autuada, constatadas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP's) apresentadas pelo sujeito passivo. Os fatos geradores da presente autuação encontram-se devidamente explicitados no Relatório, onde destaco:

III - DO LANÇAMENTO

A) LEVANTAMENTOS "ALU" / "AL1"

3.1 Este levantamento se refere às contribuições devidas pelos segurados empregados (Lev. AL1) e por contribuintes individuais (Lev. ALU), não descontadas pela empresa, incidente sobre valores pagos pela empresa em epígrafe a título de aluguéis de sócios (Lev. ALU) e segurados empregados (Lev. AL1), nas competências indicadas no quadro abaixo.

(...)

3.1.16 À vista do exposto, a fiscalização considerou os pagamentos feitos a título de aluguel como salário de contribuição, constituindo-se em dois levantamentos distintos. O primeiro, denominado ALU - ALUGUEL DIRETORIA, referindo-se aos pagamentos efetuados em prol de sócios do sujeito passivo; o segundo, denominado AL1 - ALUGUEL FUNCIONÁRIOS, referindo-se aos pagamentos efetuados em prol de segurados empregados, cobrando, em ambos os levantamentos, as contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais (Lev. ALU) e empregados (Lev. AL1), contribuições estas não descontadas pelo sujeito passivo.

B) LEVANTAMENTOS "ARB" / "AR1" / "AR2" / "AR3" / "AR4" / "AR5" / "AR6"

Código	Descrição
AR1	ARBITRAM MO PREST SERV
AR2	ARBITRAM MO SERV TERC
AR3	ARBITRAM REFEIÇÕES
AR4	ARBITRAM DESPESAS DIVERSAS
AR5	ARBITRAM VIAGENS E ESTADIAS
AR6	ARBITRAM FRETE E CARRETOS
ARB	ARBITRAMENTO FORNECEDORES

3.2

Estes levantamentos se referem às contribuições devidas pelos segurados empregados (Levs. AR3 e AR5) e contribuintes individuais (Levs. AR1, AR2, AR4, ARB), incluindo-se o transportador autônomo rodoviário pessoa física (Lev. AR6), não descontadas pelo sujeito passivo, incidente sobre valores pagos pela empresa em epígrafe a título de FORNECEDORES (lev. ARB), PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (lev. AR1), SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS (lev. AR2), REFEIÇÕES (lev. AR3), DESPESAS DIVERSAS (lev. AR4), VIAGENS E ESTÁDIAS (lev. AR5), FRETES E CARRETOS (lev. AR6), nas competências indicadas no quadro abaixo.

(...)

3.2.11 À vista do exposto, a fiscalização esclarece que a aferição do salário de contribuição ocorreu da seguinte forma:

A) Levantamento ARB: tomou-se o valor dos lançamentos na conta "FORNECEDORES" e apurou-se 40% (quarenta por cento) como mão de obra presumida, este sendo considerado como salário de contribuição, lançando-se a base de cálculo como pagamentos feitos a contribuintes individuais.

B) Levantamentos AR1, AR2 e AR4: tomou-se o valor dos lançamentos com históricos "PREST. SERV" e "MO SERV. TERC." e se considerou a totalidade como salário de contribuição, lançando-se a base de cálculo como pagamentos feitos a contribuintes individuais.

C) Levantamentos AR3 e AR5: partiu-se da premissa de que o fornecimento de refeições só se opera em relação àqueles cujo poder diretivo e o dever de reembolso incumbe à empresa; destarte, tomou-se a totalidade dos valores lançados a este título como salário de contribuição, lançando-se como base de cálculo de segurados empregados. O mesmo ocorreu com relação ao levantamento AR5, pois a empresa, observando o que ordinariamente acontece, somente paga ou reembolsa despesas de viagens feitas por segurados empregados a seu serviço.

D) Levantamento AR6: considerou-se como base de cálculo 20% (vinte por cento) do total de pagamentos a título de fretes e carretos, sendo esta a base de cálculo adotada para contribuições relativas a transportadores autônomos rodoviários.

3.2.12 Em todos os levantamentos, os respectivos valores deixaram de constar da folha de pagamento e da GFIP, razão pela qual se lavrou os Autos de Infração DEBCAD n.º 37.163.888-7 (CFL 30) e 37.163.880-1 (CFL 68), respectivamente.

C) LEVANTAMENTO "PLR"

3.3 Estes levantamentos se referem às contribuições devidas pelos segurados empregados, não descontadas pelo sujeito passivo, incidente sobre valores pagos pela empresa em epígrafe a título de "ABONO ESPECIAL", evidenciado como efetiva participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, nas competências 12/2004, 01/2005, 12/2005 e 01/2006.

(...)

3.3.13 A empresa não dispõe de programa de metas ou resultados, ou qualquer outro controle pelo qual se possa aferir da produtividade, eficiência ou atingimento de metas de produção, o que, aliás, inexistente. A distribuição se dá apenas e unicamente fundada em uma norma de convenção coletiva, que sequer disciplina, minimamente, as regras de como se dará a distribuição. Ao contrário, a convenção dispõe que o benefício seja pago, à falta do programa de gerenciamento de produtividade, em percentuais fixos incidentes sobre os salários, em duas datas que especifica.

3.3.14 Assim, resta indubitável que o "abono especial" - nome dado à parcela de participação nos lucros - nada mais é do que efetivo complemento salarial de caráter geral, concedido a todos os segurados empregados do sujeito passivo.

(...)

D) Levantamento "AUT"

3.4 Trata este levantamento da cobrança de contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais, não descontadas pelo sujeito passivo, incidentes sobre valores pagos, devidos ou creditados a segurados contribuintes individuais, no período compreendido pelas competências 01/2005 a 10/2005, 01/2006 a 12/2006, 02/2007, 04/2007 a 10/2007.

3.4.1 Em verificação ao Livro Razão do sujeito passivo, a fiscalização apurou vários pagamentos a segurados contribuintes individuais, em relação aos quais não houve retenção por parte do sujeito passivo, ao contrário do que ordena a Lei n.º 10.666/2003 (art. 4º).

3.4.2 Assim, a fiscalização procedeu à intimação do sujeito passivo para a apresentação dos documentos registrados na contabilidade, lançando os respectivos pagamentos como salário de contribuição, na esteira do disposto no artigo 28, inciso III da Lei n.º 8.212/91.

3.4.3 Tais valores não foram inseridos na folha de pagamento do sujeito passivo, e, igualmente, não foram objeto de declaração na GFIP, razão pela qual lavrou-se os competentes Autos de Infração - AI DEBCAD n.º 37.163.888-7 (CFL 30) e 37.163.880-1 (CFL 68).

E) Levantamento "ADS"

3.5 Trata este levantamento da cobrança de contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais, na modalidade de empresários, não descontados pelo sujeito passivo, incidentes sobre valores pagos a título de empréstimos e adiantamento a sócios, conforme apurado no Razão de 2007. Efetivamente, o Livro Razão do exercício de 2007 registra sua conta de ativo de n.º "11601008035 - EMPRÉSTIMOS / ADIANT. A SOCIOS" operações de adiantamento e empréstimos feitos a sócios do sujeito passivo.

3.5.1 Instado a esclarecer a natureza de tais adiantamentos, o gerente do sujeito passivo, Sr. (*omissis*), em informação verbal transmitida em 10/06/2008, precisamente às 15:20 hs, na sala do departamento de Recursos Humanos informou que os valores referem-se a dois fenômenos distintos. O primeiro consiste na remessa de valores que o sujeito passivo fez a seus sócios para que estes adquirissem insumos e matéria prima de terceiros para o desenvolvimento da atividade empresarial, vez que o sujeito passivo se encontrava em situação de inadimplência; o segundo consiste em retiradas propriamente ditas de pro labore pelos sócios.

3.5.2 Dessa forma, a fiscalização solicitou que lhe fosse prestados tais esclarecimentos por escritos, quedando-se inerte o sujeito passivo. Diante deste contexto, a fiscalização procedeu à autuação do sujeito passivo por não prestar informações financeiras sobre a movimentação contábil (Auto de Infração - AI DEBCAD n.º 37.163.876-3 - CFL 35), e, no tocante aos fatos geradores, procedeu ao lançamento arbitrado, considerando tais lançamentos como pagamentos efetuados a contribuintes individuais, na modalidade de empresários, incidindo as contribuições do segurado e da empresa. Dispõe o artigo 33 da Lei n.º 8.212/91, *in verbis*:

(...)

3.5.3 Assim, a omissão do sujeito passivo em prestar informações impossibilita que a fiscalização entenda os valores como efetivas remessas para aquisição de insumos. Não se olvide, por outro lado, que a simples prestação de informações sob a forma verbal seja suficiente para este fim, porque a vingar a informação verbal, a qual, diga-se de passagem, pode ser desdita como o vento leva as folhas de uma margem à outra do lago, o próprio gerente do sujeito passivo afirmou que parte dos lançamentos se referem a retiradas pro labore.

3.5.4 Portanto, a fiscalização considerou como salário de contribuição tais valores. Registre-se que tais valores não constam da folha de pagamento e da GFIP, razão pela qual se lavrou os Autos de Infração - AI DEBCAD n.º 37.163.888-7 (CFL 30) e 37.163.880-1 (CFL 68), respectivamente.

F) Levantamentos "AAA" / "AFS" / "AGS" / "ARJ" / "CNF" / "DAG" / "DRM" / "EBF" / "EDS" / "EPC" / "GBM" / "GFI" / "HPM" / "JCC" / "JEM" / "JJR" / "LBS" / "NDP" / "RLS" / "RMA" / "SAC" / "SE1" / "SE2" / "SE3" / "SE4" / "SE5" / "SE6" / "SE7" / "SE9" / "TRR"

3.6 Para compreensão dos códigos de levantamentos acima, traz-se à colação relação identificadora

(...)

3.6.1 Os presentes levantamentos se referem à cobrança de contribuição devida pelos segurados empregados, não descontadas pelo sujeito passivo, incidente sobre a remuneração de segurados empregados, considerados, no todo ou em parte, como estagiários ou contribuintes individuais pelo sujeito passivo.

3.6.2 *Ab initio*, cumpre salientar que este tópico do Auto de Infração abrange quatro situações distintas, a saber:

- a) Estagiários sem contrato de estágio;
- b) Pessoal admitido em um dado momento, mas com registro posterior;
- c) Contratos de estágio descaracterizáveis;
- d) Contribuintes individuais tratados, de fato, como empregados.

3.6.3 Diante deste contexto, a fiscalização passa a pormenorizar cada uma das situações acima identificadas, especificando os levantamentos a que se referem e as peculiaridades que lhes dão um colorido especial.

ESTAGIÁRIOS SEM CONTRATO DE ESTAGIO

3.6.4 A fiscalização procedeu à análise da contabilidade do sujeito passivo a partir dos Livros Razão apresentados. De início, foram separados alguns lançamentos específicos, notadamente, no que tange a contas relativas a pagamento de estagiários. Feita esta abordagem, foi solicitado um rol de documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD. O sujeito passivo apresentou os prontuários de alguns dos segurados cuja documentação fora solicitada. Todavia, em relação a outros, não foi apresentada documentação. Passamos a enumerar aqueles cujos contratos de estágio e outros documentos não foram apresentados.

(...)

3.6.9 A lei do estágio, Lei nº 6.494, de 07 de dezembro de 1977, prevê os requisitos e o processo de formação da relação de trabalho na modalidade de estágio. O art. 3º exige o Termo de Compromisso a ser celebrado entre o estudante e a parte concedente, com obrigatória interveniência da instituição de ensino. Vê-se, portanto, que se trata de relação jurídica cuja solenidade é substancial, e não meramente probatória; a inexistência do Termo de Compromisso, ou a sua celebração sem a participação da instituição de ensino, desnatura a relação de estágio e impede seja ela reconhecida em qualquer das suas formas.

3.6.10 No caso do presente lançamento, encontram-se nesta condição, vez que não celebrados os respectivos Termos de Compromisso, os seguintes segurados:

(...)

3.6.11 Conforme a legislação vigente o estagiário não tem direito aos benefícios assegurados aos demais empregados da empresa, tais como, vale-alimentação, vale-transporte, assistência médica, etc. Isto porque a natureza singular do contrato de estágio é o peculiar interesse na formação e aperfeiçoamento do estudante, mediante a convivência prática dos conhecimentos teóricos adquiridos em sala de aula. Dessa maneira, remunerar horas extras a estagiário é desvirtuar o contrato, pois se está remunerando hora de trabalho que venha a diminuir, a escala pedagógica do estagiário.

3.6.12 Estágio não é emprego, daí advindo que a remuneração de horas extras e comissões implicam reconhecer o vínculo de emprego, de trabalho subordinado, na exata medida em que o estagiário passa a ser tratado como se empregado fosse. Não se

pode confundir estágio de estudantes com relação de emprego, quer de caráter temporário, quer de duração indeterminada. Por não ser empregado, o estagiário não é cadastrado no PIS/PASEP, não faz jus ao aviso prévio em caso de rescisão contratual, não tem direito a férias, nem a 13º salário; ao estagiário, também, não se aplicam as obrigações relativas a contrato de experiência, contribuição sindical e verbas rescisórias. Sobre a Bolsa de Estágio não incidem contribuições para o INSS, nem para o FGTS.

3.6.13 O Termo de Compromisso de Estágio, vinculado ao instrumento jurídico (Termo de Convênio), constitui um dos componentes exigíveis, pela autoridade competente, da inexistência de vínculo empregatício. Além disso, deve a empresa concedente verificar a regularidade da situação escolar do estudante, pois a conclusão e o abandono do curso, ou trancamento de matrícula, são eventos que impedem a continuidade das atividades de estágio, porque descaracterizam a condição legal de estagiário, podendo gerar vínculo empregatício.

ADMISSÃO POSTERIOR

3.6.14 Neste tópico, a fiscalização identificou vários segurados empregados admitidos em um dado momento, mas com registro posterior e pagamentos do período trabalhado sem registro de forma direta, mesmo com o pagamento direto do FGTS que fora devido. Assim, o segurado foi admitido em uma competência, trabalhando o resto do mês, mas somente foi registrado na competência seguinte ou em outra, percebendo o salário, eventuais horas extras e o FGTS que seria devido a título de depósito na conta vinculada do empregado. Nesta condição, elenca-se os seguintes segurados:

(...)

3.6.15 Em relação a tais segurados, a fiscalização considerou os pagamentos efetuados antes do registro como salário de contribuição, mesmo com o FGTS, vez que recebido diretamente, consistindo, portanto, em parcela tributável como rendimento.

3.6.16 A fiscalização crê dispensáveis maiores esclarecimentos, porquanto a situação ventilada neste tópico é bastante simples. Quanto ao reconhecimento do vínculo de emprego, e, destarte, da condição de segurado, o registro imediatamente subsequente ao período trabalhado na informalidade, supre qualquer questionamento a este respeito, na exata compreensão de que o próprio sujeito passivo o reconhece.

CONTRATOS DE ESTÁGIO DESCARACTERIZÁVEIS

3.6.17 Neste capitular, há a situação de alguns estagiários cujos contratos foram devidamente celebrados nos moldes da lei; contudo, a relação de fato enseja uma convicção um tanto quanto diversa da mera relação de estágio. Dado que cada segurado envolve um contexto de fato específico, a fiscalização passa a descrever em relação a cada um deles.

(...)

3.6.18 Em relação a estes segurados, os mesmos receberam valores a título de "Prêmio", além das suas bolsas de estágio. Quanto ao segurado Eric (*omissis*), em 04/2004 recebeu R\$ 32,00 a título de "prêmio", além da bolsa de estágio - de R\$ 350,00; quanto ao segurado Allan (*omissis*), em 10/2004, recebeu R\$ 22,40 a título de "prêmio", equivalendo a 10,23 horas extras trabalhadas, e, em 12/2004, recebeu R\$ 15,94 a título de "prêmio", equivalendo a 7,28 horas extras trabalhadas. Assim, pelo contexto verificado na fiscalização, o sujeito passivo deixa inequívoco que os "Prêmios" são, em verdade, singelo pagamento de horas extras feitas pelos estagiários.

(...)

3.6.23 Portanto, à vista das notas de abalizada doutrina, vê-se que as horas extras não são mero capricho do empregado, mas necessidade do empregador, às quais o empregado está vinculado e obrigado. Se assim é, resta evidente o poder diretivo da empresa sobre o empregado, a caracterizar a subordinação jurídica, razão pela qual, se o estagiário as exerce, há de se descaracterizar o vínculo de estágio, exurgindo o vínculo de emprego, com todos os seus consectários.

3.6.24 Assim, diante de tais fatos, a fiscalização descaracterizou o contrato de estágio, adotando o valor da bolsa de estágio, acrescidos das horas extras pagas sob a forma de "prêmios" como salário de contribuição. o levantamento abrange o período de 03/2004 a 06/2004, pois a partir de 07/2004 foi admitido como empregado pelo sujeito passivo.

(...)

3.6.25 No caso da segurada CAMILA (*omissis*), o contrato de estágio foi rescindido por iniciativa do Centro de Integração Empresa Escola - CIEE em 22/03/2005. Contudo, a segurada continuou a receber a bolsa de estágio e os "prêmios" em 04/2005, totalizando um importe de R\$ 379,00. Neste caso, a rescisão do contrato de estágio faz desaparecer o mesmo, e, dessa forma, resta insuperável a existência de nítida relação de emprego, porquanto não abrangida por uma relação peculiar, que depende, em sua existência, da formalização e manutenção do contrato de estágio, elemento *ad substantia* desta relação especial de trabalho. Somente em 02/05/2005 é que a segurada teve sua relação de emprego formalizada mediante assinatura de contrato de experiência.

3.6.26 A situação do segurado GIOVANI (*omissis*) é semelhante àquela descrita quanto à segurada Camila (*omissis*). No caso presente, o contrato de estágio restou findo em 30/06/2005, tendo o segurado recebido em 07/2005 e 08/2005 \$ 1.000,00 em cada competência a título de bolsa de estágio, só vindo a ser admitido em 01/09/2005.

3.6.27 Assim, a fiscalização considerou os valores recebidos nas competências como salário de contribuição, fazendo incidir as contribuições devidas pelos segurados.

(...)

3.6.28 A situação do Sr. THIAGO (*omissis*) é curiosa e merece comentários detalhados.

3.6.29 A princípio foi admitido como estagiário, tendo como atribuições, conforme termo de estágio, "preparar documentação relativa a formalização de processos; fazer acompanhamento em geral, das importações e exportações; orientar clientes via telefone; analisar custos de preços de importação e exportação; redigir e transmitir mensagens para empresas no exterior; fazer lançamento de faturas". Contudo, documentos do prontuário do segurado demonstram que recebeu com habitualidade comissões sobre vendas. Assim, tal função - a de vendedor - não se encontra abrangida pelas funções autorizadas no estágio, cabendo a indagação sobre os limites materiais da atuação do estagiário.

(...)

3.6.34 Quanto ao segurado Sr. JOSÉ (*omissis*), o segurado recebeu bolsa no valor de R\$ 450,00. Contudo, os documentos constantes dos autos demonstram a emissão de autorização de pagamento de RPA no valor de R\$ 250,00 em 05/05/06, de R\$ 150,00 em 20/04/2006; RPA 03 em 06/2006, R\$ 250,00; pagamento bancário em 19/07/2006, no valor de R\$ 250,00; RPA 13 em 03/2007: R\$250,00. Ainda conforme mensagem eletrônica datada de 11/04/2007, emitida por rubens@seedel.com.br, endereçada a Julio@seedel.com.br *et alli*, o segurado sempre recebeu R\$ 250,00 "por fora", além do salário de R\$ 450,00, totalizando R\$ 700,00, para fins de manutenção da bolsa de estudos. A partir de 08/2007, conforme "solicitação de promoção" datada de 24/08/2007, o salário passou a ser R\$ 900,00, dos quais, conforme já relatado, R\$ 350,00 configuram pagamento extra-folha. Aliás, no prontuário do segurado somente há dois recibos de pagamento: um relativo à competência 10/2006, e outro relativo competência 09/2006, ambos no valor de R\$ 450,00 a título de salário e sem desconto de INSS. Por fim, consta sua rescisão em 03/2007, mas passou a receber sob a forma de RPA até 01/2008.

3.6.35 Assim, a fiscalização considerou todos os pagamentos como salário de contribuição e fez incidir as contribuições previdenciárias devidas pelos segurados.

G) Levantamento "JMC"

3.7 O presente levantamento refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social pelo segurado, não descontada pela empresa, em face de remuneração paga, devida ou creditada a segurado contribuinte individual, considerado pela fiscalização como

segurado empregado, em relação ao Sr. Julio (*omissis*), pelos fatos e fundamentos abaixo alinhavados.

(...)

H) Levantamento "PR1"

3.10 Trata-se de levantamento destinado à cobrança de contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais, na qualidade de empresários, sobre os valores pago a título de *pro labore* a sócios do sujeito passivo, não declaradas em GFIP. Os valores declarados se encontram no levantamento BAT.

3.10.1 A fiscalização apurou os valores declarados em GFIP a partir dos sistemas informatizados da Previdência Social (CCORGFIP); em relação aos valores não declarados, os mesmos foram extraídos a partir de lançamentos contábeis. Dessa maneira, procedeu-se ao lançamentos dos respectivos valores, levando-se especificamente, no que tange As contribuições devidas pelos segur. a contribuintes individuais, nos termos do artigo 4º da Lei nº 10.666/2003, os limites do salário de contribuição.

(...)

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação, documento de e.fl. 530/590, onde em preliminar advoga cerceamento de defesa, sob argumentos de que “...o agente fiscal procedeu à fiscalização em notas fiscais e nos livros Razão e Diário e após toda a análise devolveu a empresa apenas parte dos documentos averiguados”, impedindo assim seu amplo direito ao contraditório e ampla defesa. Em seguida, protesta pela juntada de provas, destacando que entende não haver necessidade de que as provas sejam apresentadas no momento da defesa, mas sim requeridas, em nome da verdade material, haja vista a diversidade e a eventual dificuldade na produção de determinada prova, como o caso de perícia técnica. Afirma ainda que não teria sido observado no lançamento fiscal o limite legal, ou teto mensal, de cada exercício objeto do lançamento das contribuições dos segurados. Em tópico intitulado como de mérito, passa a defender os seguintes pontos: a) inadequação dos levantamentos colocados nos itens 3.1 A 3.1.16 do Relatório Fiscal frente ao regime fiscal da autuada - ALU - Alugueis de Sócios e AU - Alugueis de Empregados; b) inadequação dos arbitramentos colocados a título de levantamentos nos itens 3.2 a 3.2.12 do Relatório Fiscal - Arbitramentos Diversos; c) inadequação do regime de arbitramento; d) inadequação dos levantamentos colocados nos itens 3.3 a 3.3.21 do Relatório Fiscal - PLR - Participação de Lucros e Resultados; e) inadequação dos levantamentos colocados nos itens 3.4 a 3.4.3 do Relatório Fiscal - AUT - Autônomos; f) inadequação dos levantamentos colocados nos itens 3.5 a 3.5.4 do Relatório Fiscal - ADS - Empréstimos a Sócios; g) inadequação dos levantamentos colocados nos itens 3.6 3.6.35 do Relatório Fiscal - Estagiários; h) inadequação dos levantamentos colocados nos itens 3.7 a 3.9 do Relatório Fiscal - JMC Júlio (*omissis*); e i) inadequação dos levantamentos colocados nos itens 3.10 a 3.10.1 do Relatório Fiscal - PR1 Pro Labore dos Sócios.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, tendo sido julgado procedente em parte o lançamento. Foi reconhecida no julgamento de piso a ocorrência de decadência do direito de lançamento de parte do crédito tributário objeto da autuação; relativa ao período de 04/2003 a 07/2003. Também foi acatada parte dos argumentos de defesa, relativos à inobservância do valor máximo/teto das contribuições relativa ao segurado Sr. Júlio César, sendo exarada a seguinte ementa:

PROVA DOCUMENTAL. OPORTUNIDADE. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

DILIGÊNCIAS. REQUISITOS.

A impugnação mencionará as diligências que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

PROVA PERICIAL.

A realização de prova pericial fica condicionada à sua necessidade e ao preenchimento dos requisitos previstos na legislação por parte do requerente.

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. PAGAMENTO PARCIAL DA OBRIGAÇÃO.

Sujeitam-se ao prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador as contribuições relativas às competências em que se verifique o pagamento parcial da obrigação.

LUCRO PRESUMIDO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. OPÇÃO.

A empresa habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido está dispensada da escrituração contábil desde que mantenha livro caixa, escriturado segundo as exigências legais previstas para esta situação. No entanto, ao optar pela escrituração contábil, deverá observar as formalidades extrínsecas e intrínsecas aplicáveis às empresas que estão obrigadas ou optaram (e quanto a isso não existe distinção para uma ou outra situação) pela elaboração dos livros contábeis.

EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. IRREGULARIDADES. AFERIÇÃO INDIRETA.

Se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, as contribuições devidas serão apuradas por aferição indireta, lançando-se a importância que reputar devida, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ABONO. PREVISÃO EM INSTRUMENTO NORMATIVO.

Insera-se no conceito de salário-de-contribuição o abono pago pela empresa de forma habitual, ainda que a concessão do benefício decorra de previsão contida em instrumento normativo.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PRO LABORE. EMPRESA TRIBUTADA PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. VALORES NÃO CONTABILIZADOS COMO LUCROS DISTRIBUÍDOS.

Integram o salário-de-contribuição do sócio da empresa os valores pagos com vistas a valorar os serviços prestados e que não tenham recebido adequado tratamento contábil como pagamentos a título de distribuição de lucros, ainda que a empresa seja tributada pelo regime do Lucro Presumido.

ESTAGIÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADOS EMPREGADOS.

Caracterizam-se como segurados empregados os trabalhadores contratados como estagiários quando não elaborado o Termo de Compromisso, elemento indispensável previsto na legislação; quando verificado o pagamento de verbas incompatíveis com o contrato de estágio, como horas extras, aos supostos estagiários; e ainda quando ocorre a prestação de atividade e remuneração diversas daquelas pactuadas no Termo de Compromisso.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza-se como segurado empregado o trabalhador que presta serviços mediante o preenchimento dos requisitos legais exigidos para a configuração do vínculo empregatício.

SEGURADO EMPREGADO. CONTRIBUIÇÕES. LIMITE MÁXIMO.

Na possibilidade de identificação do segurado empregado, a fiscalização deve observar o limite máximo para as contribuições a cargo deste.

Lançamento Procedente em Parte

Foi interposto o recurso voluntário de e.fls. 989/1077, onde a autuada reitera todos os argumentos de defesa já apresentados na peça impugnatória, na parte em que restou vencida. Principia assim o recurso mais uma vez advogando o cerceamento de seu direito de defesa e protestando pela juntada de novas provas, sob argumento de não haveria necessidade de que as provas sejam apresentadas no momento da defesa, mas sim requeridas, haja vista a diversidade e a eventual dificuldade na produção de determinada prova, como o caso de perícia técnica, tudo em nome do contraditório, da ampla defesa e da busca da verdade material. Afirma que a autoridade fiscal lançadora teria procedido à verificação em suas notas fiscais e nos livros Diário e Razão e, após toda a análise, teria devolvido à empresa apenas parte dos documentos averiguados. Relata dificuldades decorrentes da qualidade de sua área contábil, além de estar sendo alvo de fiscalização por parte da Administração Tributária do estado de São Paulo, com retenção de livros e documentos, o que também lhe dificultou a conclusão do trabalho de ajuste contábil e da apresentação, por ocasião do recurso, de documentos que auxiliariam a sua defesa. Devido ao “prazo exíguo” para protocolo do recurso, protesta pela produção de novas provas, assim como, entende que deve a própria Administração Fiscal promover as diligências investigativas pertinentes, de modo a comprovar e a certificar da efetiva ocorrência do fato gerador e do crédito tributário, tudo em homenagem à verdade material. Devendo assim, ser revista a posição do julgamento de piso, de que as provas e documentos deveriam ter sido apresentados na impugnação. Arremata que, decorrente do mesmo procedimento fiscal teria recebido 14 autuações, o que reverbera o fato de ser insuficiente o prazo de 30 dias para defesa de todos os lançamentos. Dessa forma, protesta por juntada de documentos e realizações de diligências em seus livros e registros contábeis e fiscais necessárias e fundamentais para o esclarecimento, comprovação dos valores lançados e, por consequência, reversão da decisão de piso, com cancelamento total dos autos. Reproduzindo as tabelas anuais de teto de contribuição, correspondentes ao período autuado, volta a recorrer a alegar que no lançamento fiscal não teria sido observado o limite máximo legal de contribuição, ou teto mensal, de cada exercício relativamente às contribuições dos segurados, posto que: *“...se o Fisco considera os valores não demonstrados como de origem de contribuinte individual é forçoso reconhecer que também deve aplicar o percentual de retenção com limite mensal do teto legal”*.

Passando a tratar do que qualifica como questões de mérito, advoga a recorrente inicialmente a total improcedência do lançamento, argumentando que a simples afirmativa de que os valores das GFIP's divergem das folhas de pagamento seria pouco, não se mostrando suficiente a caracterizar como certo o lançamento de ofício pretendido, com presunção absoluta, negando à contribuinte a precisão da acusação e seu montante para os fins tributários. Assinala que haveria nos autos um "Relatório de Documentos" que, conforme seu texto: *“...foram apropriados pela fiscalização e não disponibilizados à recorrente, para conferência e, se for o caso, apresentação de sua impugnação. Tal fato, sem dúvida, caracteriza o lançamento de anulável, sem dúvida alguma. Há evidente impedimento prático ao contribuinte de conferência e oferecimento de suas razões em seu legítimo direito de petição.”* A partir desse ponto passa a autuada, na peça recursal, a destacar diversos tópicos, conforme abaixo reproduzidos em seus principais argumentos de defesa:

DA INADEQUAÇÃO DOS LEVANTAMENTOS COLOCADOS NOS ITENS 3.1 A
3.1.16 DO RELATÓRIO FISCAL FRENTE AO REGIME FISCAL DA
RECORRENTE ALU ALUGUÉIS DE SÓCIOS e ALI - ALUGUÉIS DE
EMPREGADOS

Nos exercícios de 2004 e seguintes até 31/12/2007, a recorrente estava sob o regime fiscal denominado de Lucro Presumido perante a mesma Receita Federal. Neste regime, previsto na Lei Federal de nº 9.718/1998 e legislação correlata, a empresa está sujeita a um cálculo facilitado de apuração do lucro presumido do exercício, aliás de conhecimento geral.

Nesse regime presumido, a apuração far-se-á mediante a aplicação de uma alíquota fixa sobre o faturamento, independentemente do lucro contábil apurado. Disso deriva o fato de que o lucro presumido apurável, nesse regime, é automaticamente considerado distribuído aos sócios, livre de qualquer tributação e encargos previdenciários.

Vale dizer que os sócios quotistas, pelos regimes fiscais acima descritos, poderão retirar valores em conta corrente a esse título de distribuição de lucros, independentemente de haver escrituração contábil.

No entanto, os sócios - quotistas que se iniciaram na condição de empresários em 2002, sem experiência administrativa contábil, assim não agiram e fizeram pagamentos em seus nomes pessoais para si e em favor de terceiros (empregados ou não), por sua conta e risco, a título de seus lucros na empresa.

Sem embargo, os registros contábeis não refletem esse comportamento e, por engano, foram lançados valores a título de despesas (ao invés de distribuição de lucros) sob variados nomes: alugueis, prêmios a estagiários etc.

Na conta de lucros pelo regime fiscal presumido, a recorrente deveria contabilizar os valores pagos por ordem e conta dos seus sócios titulares não como alugueis, relacionados no Auto de Infração, pelo autor do feito fiscal, mas como distribuição de lucros aos mesmos.

Os poucos imóveis alugados e repetidos mensalmente no item 3.1.1 do Relatório Fiscal, são de conta e ordem dos sócios titulares de lucros. Vale afirmar que se tivesse escriturado os valores relacionados a alugueres como lucros distribuídos, em nada alteraria o resultado fiscal e tributário da empresa, pelo contrário, aumentaria na mesma expressão monetária os lucros a distribuir. Esta conduta aqui apontada não alteraria, sem dúvida, a declaração pessoal de imposto de renda pessoa física. Nesta última declaração seriam incluídos os valores dos lucros distribuídos e ao mesmo tempo os valores despendidos pelo declarante, sem nenhum efeito de tributação.

Contesta-se as afirmativas colocadas nos itens 3.1.4 e seguintes do RELATÓRIO FISCAL posto que a natureza jurídica dessas despesas ou pagamentos de alugueis não são salários ou remuneração da empresa recorrente e sim da pessoa física do sócio, por sua liberalidade deste.

Se além dos alugueres elencados houve um caso, por exemplo, de o sócio despende mensalmente o valor equivalente a um aluguel a um desabrigado socialmente, não se pode afirmar que tal valor seja remuneração. Assim como não se pode afirmar que o pagamento de uma pessoa física, embora sócio de empresa, ao pagar um aluguel por liberalidade e em desfavor de seu lucro pessoal, seja considerado remuneração para os fins de tributação e obrigação passiva previdenciária.

Em vista de tais argumentos, também trazidos quando da impugnação em primeira instância administrativa, o órgão julgador entendeu que, a partir do momento em que a empresa decide elaborar a escrituração contábil, mesmo não sendo obrigada a assim proceder, assume o ônus de elaborá-la de acordo com as exigências aplicáveis aos sujeitos passivos que não se beneficiam dessa opção, entretanto não indica o fundamento legal para tanto, e assim expôs seu entendimento (fl. 480):

(...)

De fato, tal entendimento expressado pelo ilustre julgador é verdadeiro, entretanto, apenas para fins contábeis, isto é, caso a pessoa jurídica opte por elaborar uma escrituração contábil ela deva obediência às normas contábeis, normas estas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade bem como à Lei das Sociedades Anônimas e

legislação correlata. Porém, não se tem notícia de que no ordenamento jurídico pátrio isto traga conseqüências tributárias.

Conforme relatado acima, esta opção pela escrituração contábil se deu por deliberação dos sócios - quotistas que, sem experiência administrativa contábil, não obedeceram as normas estritamente contábeis e fizeram pagamentos em seus nomes pessoais para si e em favor de terceiros (empregados ou não), por sua conta e risco, a título de seus lucros na empresa.

Entretanto, tal fato não traz conseqüências tributárias, já que a própria Lei é quem presume a parcela do faturamento correspondente ao lucro, sem relevância para o caso a nomeação contábil que se deu a isto. O lucro presumido se dá pela opção da pessoa jurídica no início do exercício financeiro, se enquadrada nos requisitos legais, e isto não se altera caso a pessoa decida fazer uma escrituração contábil mais detalhada, como a realizada em caso de apuração do imposto de renda pelo lucro real.

Tal entendimento é selado pelo parágrafo §12 do artigo 13 da Lei 9.718/98, *verbis*:

"§12. A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário."

Somente lei cria presunções e é ela quem presume o lucro neste método de apuração, e nas regras pertinentes a Recorrente se enquadra, não podendo ser desprezadas e descartadas pelo simples fato de se ter elaborado escrituração contábil.

Desse modo, tal entendimento estampado na autuação e no v. acórdão deve ser revisto, já que não se pode afirmar que o pagamento de uma pessoa física, embora sócio de empresa, ao pagar um aluguel por liberalidade e em desfavor de seu lucro pessoal, seja considerado remuneração para os fins de tributação e obrigação passiva previdenciária.

DA INADEQUAÇÃO DOS ARBITRAMENTOS COLOCADOS A TÍTULO DE LEVANTAMENTOS NOS ITENS 3.2 A 3.2.12 DO RELATÓRIO FISCAL ARBITRAMENTOS DIVERSOS.

Sem prejuízo do que já se expôs acerca do regime fiscal de Lucro Presumido da recorrente, relevante assinalar que nesse regime legal e aplicável no interesse da recorrente, o que dispõe o artigo 527 do Regulamento vigente do Imposto de Renda, de 1999. Esse dispositivo dispõe que a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial. O parágrafo único desse mesmo dispositivo dispensa a escrituração contábil desde que mantenha livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda movimentação financeira, inclusive bancária. E essa dispensa de escrituração contábil é essencialmente para os efeitos fiscais, isto porque o artigo 1179 e seguintes do Código Civil obrigam o empresário e a sociedade empresária a manter e seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o resultado econômico.

Já o artigo 258 do RIR/99 dispõe sobre a obrigatoriedade do uso de Livro Diário, admitindo-se a escrituração resumida nesse Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, utilizando-se do livro auxiliar Razão.

Não cabe, pois, no regime fiscal da recorrente, em comento, que não é de lucro real, aplicar o arbitramento tal como fez e fundamentou no seu Relatório Fiscal, itens 3.2.11, praticando de sua parte, afronta e violência aos ditames legais aplicáveis.

É este o entendimento do E. Conselho de Contribuintes. Tanto que mesmo no caso de tributação pelo lucro real o 1º Conselho de Contribuintes tem decidido que improcede o abandono da escrita e dos documentos e o conseqüente arbitramento do lucro ao fundamento de que a escrituração do Diário é feita de forma global em partidas mensais (Acórdão nº 101-92.946/2000- DOU de 14/3/2000).

Descabe o arbitramento praticado no Auto de Infração aqui recorrido, tendo o recorrente apresentado todos os seus livros, informes necessários. Nem houve falta de escrituração.

Pela própria e inafastável razão de haver escrituração no regime de lucro presumido, descabe, improcede, proíbe-se o arbitramento, com a devida vênia, muito embora infelizmente seja freqüente o lucro ou a exigibilidade de tributo por iniciativa do fisco.

(...)

Para se ter um exemplo e idéia do incabimento do arbitramento veja-se o seguinte lançamento colocado no auto de infração:

1. No Processo administrativo fiscal de nº 10865.002337/2008-09, referente à contribuição patronal do mesmo fato gerador em análise, página 34 do DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DÉBITO, na referência ao mês de 01/2005, foi arbitrada uma base de cálculo no valor de R\$ 45.622,82 e sobre ela se aplicou a alíquota patronal previdenciária de 20%.

Esse arbítrio de R\$ 45.622,82 foi extraído do Livro Razão de fls 0143, valor este que em seu total de compras de R\$ 114.057,05 representa vários lançamentos de compras de mercadorias (constantes dos livros fiscais indicados). Vale dizer que tal arbítrio não encontra nenhuma razão jurídica e legal, posto que compras de mercadorias não são suscetíveis, por óbvio, a qualquer incidência de contribuição previdenciária.

Para validar o exemplo acima, a recorrente juntou na impugnação cópia da folha do livro, específica, onde foi registrado e lançado o total de R\$ 45.622,82. Em seguida para o mês de fevereiro de 2005 utilizou-se da mesma folha do razão, mas, tomando-se como base o valor dos pagamentos efetuados no total de R\$ 96.500,20, ou seja, lançado a Débito, revelando o descuido do agente fiscalizador. Logicamente nos pagamentos de fevereiro devem estar contidos lançamentos a crédito do mês de janeiro.

O mesmo se diga e vale para efeito de contestação em relação a todos os demais valores inseridos por arbitramento, no DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DÉBITO e no DISCRIMINATIVO SINTÉTICO DE DÉBITO.

Pelo exemplo acima dado, não há como se sustentar a assertiva do item 3.2.7 e outras assertivas constantes, a esta natureza, no Relatório Fiscal do Auto de Infração.

Dada a simplicidade e natureza da administração e contabilização no regime de Lucro Presumido, na maioria das vezes, impõe ao agente fazendário um esforço identificativo dos fatos, uma insistência documental de difícil acesso próprio da simplicidade empresarial. Isto não quer dizer que deve modificar sua finalidade fiscalizadora e optar pelo odioso e último caminho a validar o trabalho, pelo lucro arbitrado (em lugar do lucro presumido). Não é porque não se goste da contabilidade apresentada tal como é (simplicidade administrativa de empresa de porte pequeno) que se imponha um regime tão cruel e afrontoso.

Sem que isso seja causa de surpresa, a decisão de primeira instância administrativa também não acolheu, neste ponto, os argumentos da recorrente e entendeu prejudicada a questão em análise, por não ter identificado a origem da irrisignação da recorrente. Isso porque, conforme relato de fls. 481, por equívoco da recorrente no momento da elaboração de sua impugnação, citou a página do relatório fiscal pertencente ao processo nº 10865.002337/2008-09 para demonstrar em exemplo sua argumentação para o arbitramento ARB, mês de competência 01/2005. Entretanto, uma análise não muito forçada da argumentação, uma simples leitura, revelaria o real sentido da frase, e seria fácil localizar a base do exemplo no DAD.

Ademais, extrai-se do texto do decisório, fls. 481, que o nobre julgador afirma que "*a impugnante também coloca como exemplo o pagamento de aluguel a um 'desabrigado socialmente', discorrendo que tal valor não poderia ser considerado remuneração*". Até o momento, não foi encontrado tal exemplo na impugnação de primeira instância realizada pela recorrente.

Vê-se, desse modo, que a autoridade fiscal pode cometer quantos equívocos puder, autuar por dúvida e presunções, não indicar a fonte para a base de cálculo, a partir de qual conta contábil, ou cometer os arbitramentos que entender, e a recorrente deve

procurar as provas de sua defesa em um tremendo esforço, já que a autuação não indica de onde extrai os valores, mas a recorrente não pode se equivocar na citação de uma página, é o que também motiva o presente recurso.

RECONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE PARA DEFESA DOS ARBITRAMENTOS

Conforme salientado alhures, desde a interposição da impugnação administrativa a recorrente vem efetuando um trabalho de reconstituição dos livros contábeis a partir da tabulação de notas fiscais. Este trabalho árduo restou prejudicado pela já relatada situação contábil da recorrente, elaborada por pessoa jurídica terceirizada, e teve de ser interrompido pelo fato de que neste momento a recorrente sofre fiscalização estadual.

O agente fiscal do Estado de São Paulo recolheu as notas fiscais das competências 2006 e 2007, as notas fiscais relativas ao mesmo período de compras e entradas e solicitou as notas fiscais das competências anteriores, conforme demonstra documento anexo (Documento nº 01).

Em que pese referidos obstáculos, a recorrente conseguiu efetuar uma reconstituição parcial, suficiente para demonstrar o método ardiloso de autuação e desconstituir o arbitramento efetuado a partir de exemplos. Infelizmente as notas fiscais não poderão ser juntadas com o presente Recurso, mas aproveita-se a oportunidade para juntar relatório assinado por contador habilitado, e pedir *vênia* para juntar as notas correspondentes quando devolvidas pela fiscalização estadual.

1. ARI - Arbitramento MO Prestação de Serviços

O agente fiscal, conforme item 3.2.11 do relatório fiscal, efetuou um arbitramento a partir dos lançamentos efetuados no Livro Razão com histórico "MO Prestação de Serviços" - Conta 3.3.1.01.05090-9, e considerou a totalidade dos valores lançados como sendo salário de contribuição, lançando-se os valores como base de cálculo de pagamentos feitos a contribuintes individuais.

Tal ficção fiscal não merece prosperar. Estes lançamentos contábeis referem-se, na verdade, a notas fiscais de industrialização por encomenda, serviços de usinagem, galvanização, energia, manutenção e locação de equipamentos, serviços de consultoria técnica e jurídica, serviços de assessoria contábil e recursos humanos, todos prestados por pessoas jurídicas e com emissão de nota fiscal. Referidas notas foram digitadas na reconstituição contábil efetuada pela recorrente, onde se observa, por exemplo: (Documento nº 02)

- Competência 09/2005 - a fiscalização lançou como base de cálculo para autuação o valor de R\$ 56.591,62. Até o momento, a recorrente conseguiu digitar as notas de prestação de serviços no montante de R\$ 97.732,91, caso incluídos os serviços de recursos humanos. Conforme documento em anexo, todos estes valores referem-se a serviços prestados por pessoa jurídica, tais como serviços de usinagem prestados por Metalúrgica Karibe Ltda, serviços de recursos humanos prestados por Ponto RH Prestação de Serviços em Recursos Humanos Ltda, serviços gráficos prestados por Emplaca Automação e Tecnologia Ltda.

- Competência 10/2005 - a fiscalização lançou como base de cálculo para autuação o valor de R\$ 35.166,25. Até o momento, a recorrente conseguiu digitar as notas de prestação de serviços no montante de R\$ 64.929,59, e R\$ 100.095,84 caso incluídos os serviços de recursos humanos. Conforme documento em anexo, é possível observar que todos estes valores também se referem a serviços prestados por pessoa jurídica.

Desse modo, fica evidenciado que a autuação partiu de ficções criadas para efetuar um arbitramento sem fundamento, já que todos os serviços foram prestados por pessoas jurídicas.

2. AR2 - Arbitramento MO Serviços Terceiros

O agente fiscal, conforme item 3.2.11 do relatório fiscal, efetuou um arbitramento a partir dos lançamentos efetuados no Livro Razão, com histórico "MO Serviços Terceiros", e considerou a totalidade dos valores lançados como salário de contribuição,

lançando-se estes valores como a base de cálculo de pagamentos feitos a contribuintes individuais. Estes lançamentos contábeis referem-se, na verdade, a notas fiscais de serviços de telefonia, chaveiro, anúncios, Xerox, táxi, correios, provedor de internet, Serasa, despachantes, todos prestados por pessoas jurídicas e com emissão de nota fiscal.

Referidas notas foram digitadas na reconstituição contábil efetuada pela recorrente, onde se observa, por exemplo: (Documento nº 03)

- Competência 06/2004 - a fiscalização lançou como base de cálculo para autuação o valor de R\$ 2.505,25. Até o momento, a recorrente conseguiu digitar as notas de prestação de serviços no montante de R\$ 4.700,37. Conforme documento em anexo, todos estes valores referem-se a serviços prestados por pessoa jurídica, tais como serviços de cópia e encadernação prestados por Big Cópias - Fax e Serviços Ltda., acesso à internet prestados por FW Net.

- Competência 07/2004 - a fiscalização lançou como base de cálculo para autuação o valor de R\$ 11.960,37. Até o momento, a recorrente conseguiu digitar as notas de prestação de serviços no montante de R\$ 12.470,77. Conforme documento em anexo, todos estes valores referem-se a serviços prestados por pessoa jurídica, tais como serviços de manutenção prestados por Auto Mecânica Dourado. Desse modo, fica evidenciado que a autuação partiu de ficções criadas para efetuar um arbitramento sem fundamento, já que todos os serviços foram prestados por pessoas jurídicas.

3. AR3 - Arbitramento Refeições

O agente fiscal, conforme item 3.2.11 do relatório fiscal, efetuou um arbitramento a partir dos lançamentos efetuados no Livro Razão, com histórico "Refeições" - Conta 4.1.1.01.06070-4, e considerou a totalidade dos valores lançados como salário de contribuição considerando estes a base de cálculo de segurados empregados. Estes lançamentos contábeis referem-se a notas fiscais de fornecimento de marmiteix, pães e refeições em restaurantes. Referidas notas foram digitadas na reconstituição contábil efetuada pela recorrente, onde se observa, por exemplo: (Documento nº 04)

- Competência 03/2005 - a fiscalização lançou como base de cálculo para autuação o valor de R\$ 1.134,06. A recorrente conseguiu digitar as notas relacionadas com refeições no montante de R\$ 1.636,13. Conforme documento em anexo, estes valores referem-se a refeições realizadas em circunstâncias que não podem ser consideradas como salário, já que não foram pagas para alimentação de empregado, como por exemplo refeições com clientes realizada na Churrascaria Bagatini Ltda.

- Competência 05/2005 - a fiscalização lançou como base de cálculo para autuação o valor de R\$ 1.226,70. A recorrente conseguiu digitar as notas relacionadas com refeições no montante de R\$ 1.539,40. Conforme documento em anexo, estes valores referem-se a alimentos e mantimentos, tais como pães fornecidos por Maria Elizabete N Marcondes ME.

AR6 - Arbitramento Fretes e Carretos

O agente fiscal, conforme item 3.2.11 do relatório fiscal, efetuou um arbitramento a partir dos lançamentos efetuados no Livro Razão, com histórico "Fretes e Carretos" - Conta 3.3.1.01.05040-7, e considerou a totalidade dos valores lançados nesta rubrica, e calculou base de cálculo em 20%, considerando que estes valores representam a base de cálculo para contribuições relativas a transportadores autônomos rodoviários. Perceba, de transportadores autônomos não se tratam. Todos os serviços de frete prestados para a recorrente são prestados por pessoas jurídicas. Entender que dentre os valores lançados como fretes existem transportes efetuados por pessoas físicas não passa de ficção. Acreditar que uma empresa que tem como clientes grandes concessionárias de transmissão e fornecimento de energia elétrica, e entrega seus produtos (de dimensões que não se encaixam em um automóvel comum) através de "transportadores autônomos" como faz crer a fiscalização, é uma constatação que esbarra a surrealidade. As notas referentes a fretes foram digitadas na reconstituição contábil efetuada pela recorrente, onde se observa, por exemplo: (Documento nº 05)

- Competência 11/2004 - a fiscalização considerou o valor de R\$ 3.748,00 encontrado no Livro Razão e calculou 20% para base de cálculo da contribuição, resultando R\$ 149,92. A recorrente conseguiu digitar as notas relacionadas com transportadoras no montante de R\$ 3.850,01. Conforme documento em anexo, todos os fretes foram prestados por pessoa jurídica, tais como Tel Transportes Especializados Ltda e Flashcargas Empresa de Transportes Ltda.

- Competência 12/2005 - a fiscalização considerou o valor de R\$ 8.620,00 encontrado no Livro Razão e calculou 20% para base de cálculo da contribuição, resultando R\$ 344,80. A recorrente conseguiu digitar as notas relacionadas com transportadoras no montante de R\$ 11.526,83. Conforme documento em anexo, todos os transportes foram prestados por pessoa jurídica, tais como Tel Transportes Especializados Ltda. e Florestal Transportes-Andrade Oliveira Transp. e Logística Ltda. Assim, resta evidenciado que a autuação partiu de ficções criadas para efetuar um arbitramento sem fundamento, já que todos fretes foram prestados por pessoas jurídicas.

5. ARB - Arbitramento Fornecedores

O agente fiscal, conforme item 3.2.11 do relatório fiscal, efetuou um arbitramento a partir dos lançamentos efetuados no Livro Razão, com histórico "Fornecedores" - Conta 2.2.1.01.02003-3, e considerou como base de cálculo 40% da totalidade dos valores lançados nesta rubrica, arbitrando que este percentual representa mão de obra presumida. A base de cálculo para contribuições relativas a contribuintes individuais é o resultado deste cálculo. As notas fiscais de fornecedores se referem à aquisição de matérias primas, material de consumo e material para manutenção. Todos os fornecedores fornecem mercadorias, ou seja, objetos, e não serviço para presumir uma parcela de mão de obra. Entender que dentre os valores lançados como fornecedores existe mão de obra efetuada por contribuintes individuais não passa de ficção.

As notas referentes a fornecedores foram digitadas na reconstituição contábil efetuada pela recorrente, onde se observa, por exemplo: (Documento nº 06)

- Competência 10/2005 - a fiscalização considerou o valor de R\$ 205.135,04 encontrado no Livro Razão e lançou 40% como base de cálculo para a contribuição, resultando R\$ 41.027,01. A recorrente conseguiu digitar as notas de R\$ 518.334,50. Conforme documento em anexo, todas as notas se referem a fornecimento de matéria prima, material de consumo e material para manutenção, fornecidos por pessoa jurídica, tais como caixas de papelão, fio esmaltado, resina, cartuchos de tinta, nitrogênio, licenças de software, cabos, ferros e etc.

- Competência 11/2005 - a fiscalização considerou o valor de R\$ 99.633,86 encontrado no Livro Razão e lançou 40% como base de cálculo para a contribuição, resultando R\$ 19.926,77. A recorrente conseguiu digitar as notas relacionadas com fornecedores no montante de R\$ 279.394,65. Conforme documento em anexo, todas as notas se referem a fornecimento de matéria prima, material de consumo e material para manutenção, tais como caixas de papelão, fio esmaltado, transformador, solda, tinta, cobre eletrolítico, nitrogênio e etc, todos fornecidos por pessoas jurídicas regularmente constituídas. Assim, constata-se que não se trata de prestação de serviços para se presumir que 40% do total da fatura representa mão de obra, mas sim fornecimento de mercadorias, matérias primas. Infundada é a autuação nestes termos, que merece total anulação.

6. AR4 - Arbitramento Despesas Diversas

O agente fiscal, conforme item 3.2.11 do relatório fiscal, efetuou um arbitramento a partir dos lançamentos efetuados no Livro Razão, com histórico "Despesas Diversas" e considerou a totalidade dos valores lançados como salário de contribuição, lançando-se a base de cálculo como pagamentos feitos a contribuintes individuais. As notas fiscais de despesas diversas se referem despesas pessoais dos sócios pagas pela recorrente, bem como reembolso de compras de produtos em benefício da recorrente, mas pagas pelos sócios. Sem prejuízo do alegado alhures, a recorrente enquadrava-se no lucro presumido para o regime de tributação. Assim, todos os pagamentos de contas pessoais dos sócios poderiam ser lançados sob a rubrica de distribuição de lucros, sem que isso gerasse

alguma consequência tributária para a recorrente. Entretanto, por erro contábil, tais pagamentos foram lançados como despesas.

As notas e prestações de contas referentes à Competência 09/2006 são juntadas ao recurso para melhor elucidação do exposto. A fiscalização autuou R\$ 57.598,36 e encontramos o valor de aproximadamente R\$ 40.000,00 em notas fiscais. (Documento nº 07)

Deste modo, a autuação merece se anulada já porque não encontra fundamento pelos motivos aqui expostos. Na pior das hipóteses, caso o nobre julgador entenda que estes valores tratam-se de *pro labore*, ainda assim esta autuação deve ser anulada, já que a tributação se daria pela incidência de outra norma e deveria ser lançada com base em outro dispositivo legal.

INADEQUAÇÃO DO REGIME DE ARBITRAMENTO

Sem prejuízo do exposto, o arbitramento feito no auto de infração peca pela ausência de fundamentação legal. O autor do feito não indica a norma pela qual se valeu para arbitrar o montante de 40%, 100%, 20% dos valores contabilizados.

Reitera-se, não é lícito ao agente, em critério subjetivo, aplicar percentuais sem base legal. Aliás este tema é bem conhecido dos Tribunais Administrativos, em especial o E. CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

Mais ainda, o autor do feito deixa claro que estava possuído de dúvidas para justificar o arbitramento, conforme se vê, por exemplo, nas seguintes citações incorporadas no Relatório Fiscal:

"3.2.6. Se, (...) haja vista que conta com lançamentos genéricos, (...), **ou quem seja o beneficiário pelos pagamentos.**

(...). **Suponhamos** que na conta "fretes e carretos" **haja pagamentos a pessoas físicas**, a contabilidade não demonstra isto e **não se pode presumir sejam todos os pagamentos feitos a pessoas jurídicas. Suponhamos** que na contas "Despesas c viagens e estadias" conste pagamentos de diárias acima de 50% (...). Na conta "Fornecedores" não se pode identificar qual é o fornecedor (...) **podendo haver prestação de serviços lançada erroneamente.** "

Pelo exemplo de transcrição acima, o agente autuante usou da suposição, da não identificação, para, em evidente dúvida, arbitrar tudo como se fosse uma só natureza em desfavor e afronta ao direito do contribuinte autuado.

Tal conduta de arbitramento abusivo e ilegal, devida vênia da pessoa do autor do feito, não se pode aceitar. Os Tribunais Judiciários, Administrativos e a doutrina repudiam esse tipo de procedimento.

(...)

Em virtude da dúvida, a autoridade fiscal efetuou o lançamento sob a premissa *in dubio pro fisco*, trazida para o sistema tributário nacional pelo agente fiscal, e como agravante não indica a norma pela qual se valeu para arbitrar o montante de 40%, 100%, 20% dos valores contabilizados.

A recorrente, a partir de um severo esforço, presume que o arbitramento de 40% da totalidade dos lançamentos referentes a fornecedores tenha sido elaborado considerando que tudo representa prestação de serviços. Existe um consenso na doutrina e na prática empresarial de que 40% do total de uma fatura de prestação de serviços representa a mão de obra. Trata-se de uma presunção, decorrente da experiência. Sobre esses 40%, que é a base de cálculo, incidirá a alíquota de 20% devida pela empresa, mais 1%, 2% ou 3% referente ao SAT, a depender do grau de risco, as contribuições de terceiros e finalmente a contribuição do trabalhador, que observará a aplicação da alíquota mínima de 8%. Somando-se todos estes valores, o resultado total das contribuições fica por volta de 11% do total da fatura. A partir desse raciocínio o governo instituiu a retenção do INSS na fonte, a ser realizada pela tomadora do serviço, em 11% do total da fatura em casos de cessão de mão de obra.

Caso a fiscalização tenha assim entendido, errou, já que de prestação de serviços não se trata, conforme demonstrado acima e por isso a autuação merece ser anulada em sua totalidade. E se fosse serviço, errou novamente a fiscalização, já que a incidência tributária se daria por outro dispositivo legal. A recorrente seria apenas responsável pela retenção dos 11% do total da fatura, isentando-se de uma responsabilidade tributária caso o prestador de serviço elabore sua folha de pagamentos e recolha as contribuições pertinentes, vindo a sofrer deste modo apenas algumas penalidades administrativas. Neste caso, a autuação também merece anulação já que elaborada com base em dispositivo legal equivocado.

Neste mesmo esforço interpretativo dos arbitramentos efetuados pela fiscalização, a recorrente imagina que o cálculo de 20% para a base de cálculo da totalidade dos lançamentos contábeis a título de fretes e carretos decorre que o agente fiscal presumiu que todos os serviços de transporte foram prestados por transportador autônomo rodoviário, já que, caso assim fosse, a base de cálculo para a contribuição previdenciária corresponde a 20% do valor que for pago ou creditado a título de frete, carreto ou transporte rodoviário, se efetuado por transportador autônomo.

Se este foi o raciocínio da fiscalização, mais uma vez equivocou-se, já que de transportadores autônomos não se tratam, conforme demonstrado acima e por isso a autuação merece ser anulada em sua totalidade.

(...)

Desta feita, a presente autuação merece ser anulada em sua totalidade, seja por não subsistir, seja por ter sido elaborada com base em dispositivo legal incorreto.

DA INADEQUAÇÃO DOS LEVANTAMENTOS COLOCADOS NOS ITENS 3.3 A 3.3.21 DO RELATÓRIO FISCAL- PLR PARTICIPAÇÃO DE LUCROS E RESULTADOS.

Equivocado o entendimento do autor do feito quanto ao "abono especial" acordada em Convenção Coletiva do Trabalho, em seu item 01 (cópia nos autos).

Esse abono não tem a natureza de remuneração. Sua real natureza não é remuneratória, sem dúvida alguma, posto que foi expressamente desvinculado do salário pelo acordo coletivo, pela sua excepcionalidade, fato jurídico que encontra apoio legal na Lei 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei 9.711, de 1998, conforme se transcreve:

"Art. 28 - Entende-se por salário contribuição. (...)

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

.....

e) as importâncias:

.....

7 - recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário. "

Ante a previsão e tipicidade cerrada do texto legal, improcede a exação pretendida.

Conforme se extrai do texto do v. acórdão, o entendimento expressado pelo relator é de que os acordos e instrumentos particulares não podem sobrepor-se à legislação previdenciária no que tange à definição do salário contribuição para fins de contribuição previdenciária. Em virtude disso, foi decidido que o acordo coletivo juntado aos autos para a justificação do abono especial não impede a incidência da contribuição previdenciária.

Tal assertiva não é privilégio da contribuição previdenciária, mas sim de todo o sistema tributário nacional, conforme art. 97, III do CTN, bem aplicado pelo nobre julgador, na qual somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador de obrigação tributária.

Ocorre que este não é o caso. Nenhuma convenção particular está afastando a incidência de tributo, mas sim, aplicando o mandamento do §9º, "e" do art. 28 supracitado, qual seja, não integram o salário contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente, as

importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e **os abonos expressamente desvinculados do salário.**

Ocorre que o nobre julgador se prendeu a apenas o início do item 7, alínea "e", §92, art. 28 da Lei 8.212/91, que trata como não integrante do salário contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, e não se concentrou na continuação da frase, perfeitamente aplicável ao caso, onde também não são integrantes do salário contribuição os abonos expressamente desvinculados do salário.

(...)

DA INADEQUAÇÃO DOS LEVANTAMENTOS COLOCADOS NOS ITENS 3.4 A 3.4.3 DO RELATÓRIO FISCAL- AUT AUTÔNOMOS

A recorrente não tem como se defender do que foi consignado nos itens 3.4 a 3.4.3, por não haver identificação dos alegados beneficiários de pagamentos, nem das folhas e respectivos lançamentos em Livro Razão.

Inobstante, a recorrente nega a exigência e exação.

DA INADEQUAÇÃO DOS LEVANTAMENTOS COLOCADOS NOS ITENS 3.5 A 3.5.4 DO RELATÓRIO FISCAL-ADS EMPRÉSTIMOS A SÓCIOS

No que respeita adiantamentos/empréstimos a sócios, como descrito no relatório (item 3.5.1), enfrentando restrições de créditos para efetuar compras de matéria prima etc, a pessoa jurídica recorrente se valia das pessoas físicas dos seus sócios para efetuar tais aquisições tudo para não paralisar suas atividades. E uma vez adquiridos os bens, os sócios prestavam contas, conforme se vê dos documentos que se anexa, como exemplo dessa operação.

Não há qualquer impedimento legal que o sócio adquira em seu nome os bens para depois transferi-los à empresa recorrente, mediante uma conta corrente nesse sentido. Nem há qualquer incidência previdenciária para tal operação.

Mais uma vez, o autor do feito foi tomado de dúvidas pessoais, e na dúvida, lançou equivocada e ilegalmente a incidência da alíquota patronal de 20% sobre tais movimentos financeiros, sem qualquer embasamento legal, frente ao fato apontado.

A exação não só é ilícita como pretende locupletar-se indevidamente de contribuição inexistente, mormente pelo fato de que os sócios poderiam fazer retiradas a serem compensadas em distribuição de lucros, frente ao regime fiscal da recorrente ser de Lucro Presumido.

Não tem base a sustentação de que os adiantamentos/empréstimos descritos sejam considerados pagamentos a contribuintes individuais (item 3.5.2 do Relatório Fiscal).

Embora a recorrente tenha juntado documentos aos autos para comprovar o alegado, o v. acórdão assim não entendeu e mais, afirma que a recorrente não indica precisamente em que sentido tais elementos provam o que pretende, já que, para o v. acórdão, não basta à recorrente trazer os documentos que entende comprovadores de sua tese, sendo necessário indicar em que aspecto este elemento de prova favorece a recorrente.

Entretanto, a recorrente reitera o conteúdo da impugnação.

PRESUNÇÕES E A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008

Para determinadas situações jurídicas, seja por dificuldade na produção de provas e assim inverter o ônus de sua demonstração, seja para simplificar atividades, ou outras situações que requeiram tratamento especial, o ordenamento cria presunções, que podem ser absoluta "*iure et iure*" ou relativa "*iuris tantum*", admitindo-se, nesta última, prova em contrário. Mas para qualquer das duas presunções permitidas pelo ordenamento jurídico, é preciso que exista lei anterior que a estabeleça. Em outras palavras, somente lei cria presunções e a partir desta lei que algo pode ser presumido.

(...)

O Art. 33, §8º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela MP nº 449/2008, criou uma presunção legal para contribuições previdenciárias:

(...)

Com isso, constata-se que a partir da publicação da Medida Provisória em comento, a fiscalização poderia desconsiderar que tais reembolsos lançados na contabilidade da recorrente como empréstimos a sócios, e presumir que se tratam na verdade de salário contribuição, como de fato fez e autuou. Mas na época da fiscalização não havia previsão legal para tanto, e esta norma não pode incidir para época dos fatos por violação do princípio da irretroatividade.

Nesse diapasão, caso o nobre julgador não aceite os argumentos aqui trazidos pela recorrente de estes lançamentos são reembolsos, ainda assim esta autuação deve ser anulada, já que não havia permissão legal autorizando o Fisco a realizar presunções para estes casos.

DA INADEQUAÇÃO DOS LEVANTAMENTOS COLOCADOS NOS ITENS 3.6 3.6.35 DO RELATÓRIO FISCAL - ESTAGIÁRIOS

O autor do feito faz longas considerações sobre a contratação e o regime jurídico de "estagiários" e no DISCRIMINATIVO ANALÍTICO descreve valores que entendeu serem de remuneração passíveis de incidência da contribuição patronal. À exceção do estagiário Thiago (*omissis*) (R\$ 17.213,07) e de José (*omissis*) (R\$ 3.209,21) os valores apontados no lançamento fiscal, pela suas insignificâncias, caracterizam e demonstram não ter a natureza remuneratória.

Estes pequenos valores têm a mesma natureza contratual de "estagiários" cuja remuneração não está sujeita a incidência previdenciária. Tanto assim é que a contratação dos estagiários via CIEE (conforme algumas cópias de contratos anexos para servir de exemplo) estabelece:

"Cláusula 3ª - Ficam compromissadas entre as partes as seguintes condições para realização do Estágio.

.....

Letra d) Bolsa - auxílio mensal, inicial de R\$

Pagamento Direto pela Um. Concedente do Estágio, cujo valor poderá variar de acordo com sua frequência ao estágio e está sujeito a Retenção do Imposto de Renda, conforme tabela de incidência fixada pelo Ministério da Fazenda que estiver em vigor. "

As mesmas razões doutrinárias e apreciações postas no Relatório Fiscal servem para justificar estes pequenos pagamentos a estudantes "estagiários" num momento de suma importância para o início de sua formação técnica e especialidade escolhida. A exação pretendida põe uma pá de cal a tais iniciativas empresarial, apoiadas pelo Centro de Integração Empresa-Escola CIEE.

Quanto ao valores atribuídos ao estagiário Thiago (*omissis*) de R\$ 17.213,07 (total de R\$ 26.719,47) também não assiste razão o lançamento realizado. Alega-se como ponto central, que esse estagiário foi contratado para uma função, e acabou tendo sua função modificada para a de vendedor.

O que não é verdadeiro. Sua função técnica é de "administração em comércio exterior" sendo contratado inicialmente para as atividades constantes de seu contrato (item 3.6.24 do Relatório Fiscal) . De notar que além da descrição das atividades, o contrato contempla na cláusula 6ª a possibilidade do estagiário e da empresa, frente a qualidade do profissional em formação, proporcionar atividades em geral compatíveis com seu curso. O que aconteceu com o referido Sr. Thiago (*omissis*).

Há estágios notoriamente conhecidos onde a paga é realmente significativa a título de "estágio" pela especialização e pelas características do profissional em formação. O fato de o valor de o estágio diferenciar-se de outras formações técnicas não se impõe a conclusão fática apontada no presente lançamento fiscal.

Quanto aos valores atribuídos ao estagiário José (*omissis*) de R\$ 3.209,21 (total de R\$ 4.752,45) igualmente não deve prosperar o respectivo lançamento fiscal. Os argumentos acima expostos sobre estágios valem para este senhor também.

Acresça-se em relação a este estagiário, o fato de que foi contratado via UNISAL para até 14/03/2008 conforme se vê da cópia do contrato.

DA INADEQUAÇÃO DOS LEVANTAMENTOS COLOCADOS NOS ITENS 3.7 A 3.9 DO RELATÓRIO FISCAL-JMC JÚLIO (*omissis*).

Em relação ao Sr. Júlio (*omissis*) não se pode aceitar os argumentos do autor do feito (itens 3.7.1 e seguintes do Relatório Fiscal).

A fiscalização sustenta, porém sem comprovação e embasamento, que há "elementos de convicção" sobre a caracterização da condição de segurado empregado em relação ao Sr. Júlio (*omissis*).

Iniciadas as diligências no sujeito passivo, o agente fiscal apurou por meio de informações verbais do Sr. Júlio que este era vinculado à empresa Corporate Consulting.

Em outubro do ano de 2.007, aquele foi convidado pelo sujeito passivo para que prestasse serviços de administração e organização, na qualidade de contribuinte individual.

Segundo consta no relatório fiscal, o sujeito passivo apresentou a contabilidade integral relativa ao ano de 2.007 e o agente fiscal constatou que no exercício de 2007 houve os seguintes pagamentos nominados ao Sr. Júlio (*omissis*):

- a) R\$ 352,69 (trezentos e cinquenta e dois reais e sessenta e nove centavos), em janeiro de 2.007. concernente ao reembolso de despesas de viagem e estadia;
- b) R\$ 3.650,00 (três mil, seiscentos e cinquenta reais), em novembro de 2.007, como 19 parcela do 139 salário;
- c) R\$ 3.650,00 (três mil, seiscentos e cinquenta reais), em dezembro de 2.007, referente a 29 parcela do 139 salário; e
- d) Dois lançamentos na conta de "comissões a pagar" na competência de dezembro de 2.007.

De posse do livro razão e de informações verbais prestadas pelo Sr. Júlio, equivocadamente concluiu com base nos lançamentos retro referidos que o Sr. Júlio era empregado efetivo do sujeito passivo e não possuía cadastro como segurado empregado junto ao INSS.

O agente fiscal prosseguiu afirmando que "*muito embora a fiscalização esteja adstrita ao período autorizado pela fiscalização que, in casu, por se tratar de fato gerador não declarado em GFIP, não se estende além de 10/1007, não pode a mesma fiscalização ignorar tais fatos, pois os mesmos repercutem ao passado*". Mas é sabido que a fiscalização deve limitar-se aos parâmetros do MPF instaurado.

Ainda, o fiscal menciona que a nota fiscal de nº 51 emitida pela empresa Corporate Consulting, no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) não lhe foi apresentada.

A informação trazida pelo Sr. Júlio está comprovada aqui nestes autos, por meio da juntada do contrato de prestação de serviços entabulado entre a empresa Corporate Consulting e o sujeito passivo, ora impugnante.

Por esta avença, datada de 26.05.2006 verifica-se que a empresa Corporate Consulting foi contratada para prestação de serviços de Assessoria Econômico-Financeira, para a reestruturação organizacional, compreendendo o levantamento de dados, análise de informações, desenvolvimento e coordenação de estratégias organizacionais, gerenciamento e orientação de gestão.

Cabia à Corporate Consulting coordenar e gerir os serviços contratados, a fim de assegurar a obtenção dos resultados previstos no plano de reestruturação organizacional do sujeito passivo.

A remuneração acordada por tais serviços foi de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) divididos em 12 (doze) parcelas mensais de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

No item 7.2 do contrato em comento há previsão que os valores acordados como remuneração fixa não incluem as despesas de locomoção e hospedagem dos profissionais da Corporate Consulting, devendo estas ser reembolsadas ou pagas pelo sujeito passivo, quando a serviço da contratante.

Como se vê, Sr. Júlio representava a empresa contratada para prestação dos serviços de organização e reestruturação da impugnante.

Tendo em vista que a Corporate Consulting tem sua sede na Capital do Estado de São Paulo, o lançamento referente a despesas de viagem e estadia no valor de R\$ 352,69 está correto e não denota, como dito pelo fiscal, que o Sr. Júlio era na verdade segurado empregado da impugnante.

A nota fiscal nº 51, no valor de R\$ 20.000,00, emitida pela Corporate Consulting está lançada no livro razão de 2.006, na conta 6102050700 e na data de 03/11/2006. Em conformidade com o contrato ora juntado trata-se do pagamento mensal referente ao contrato de prestação de serviços firmado com a emitente da nota fiscal.

Como afirmado pelo Sr. Júlio, após o término do contrato do sujeito passivo com a Corporate Consulting, em novembro de 2007 ele foi convidado a prestar os mesmos serviços na qualidade de contribuinte individual.

Toda prestação de serviços exige uma contraprestação pecuniária e o pagamento das somas de R\$ 3.650,00 (três mil seiscentos e cinquenta reais) em novembro e dezembro de 2.007 justificam-se.

O agente fiscal quer fazer crer que os recebimentos supra referem-se às duas parcelas de 13º salário.

Se o Sr. Júlio fosse funcionário do sujeito passivo e tivesse recebido o 13º salário, nos meses de novembro e dezembro de 2.007, como aduz o Sr. Fiscal, o valor correto seria o proporcional a 2/12 (dois doze avos) e não as importâncias acima mencionadas.

Já as quantias denominadas "comissões a pagar" refletem cristalinamente o caráter de serviços profissionais prestados pelo Sr. Júlio como assessor contábil e administrativo do sujeito passivo.

Por ter participado da consecução dos serviços de organização e reestruturação do sujeito passivo, Sr. Júlio foi designado para atender ao agente fiscal com a máxima presteza, a fim de informá-lo e auxiliá-lo no que fosse necessário.

(...)

Realmente esse senhor foi contratado pela empresa CORPORATE CONSULTING em regime de vínculo obrigacional entre si. E nessa condição essa citada empresa, através do Sr. Júlio (*omissis*) efetuava os serviços de gerente. Ou seja, serviços auxiliares de gerencia perante a recorrente.

O que é lícito. Não há qualquer impedimento legal que a recorrente contrata outra empresa para prestar serviços de gerenciamento interno. Ao revés do entendimento fiscal, existe normas expressamente autorizativas de tal relação, conforme art. 129 da Lei 11.196/2005,

(...)

Quando o Sr. Júlio (*omissis*) veio a ser contratado diretamente pela recorrente, fixou a exigência de receber integralmente um pagamento adicional no fim do ano, como um 13º mês independentemente da contagem inicial dessa contratação. Aliás, para profissionais liberais desse nível, é praxe no mercado a contratação com tais excepcionalidades. E isto não é proibido por lei. Nem disso se conclui que houve a "simulação" pretendida "entre linhas" pelo lançamento e esclarecimento do Auto de Infração.

Não subsiste, pois, esse equivocado lançamento realizado mercê de uma presunção.

(...)

DA INADEQUAÇÃO DOS LEVANTAMENTOS COLOCADOS NOS ITENS 3.10 A 3.10.1 DO RELATÓRIO FISCAL-PR1 PRO LABORE DOS SÓCIOS.

Esta exigência também não tem fundamento.

A recorrente está sob o regime de Lucro Presumido, como já ficou aduzido acima, e neste regime somente o que é declarado oficialmente como "pro labore" assim deve ser tributado, valores estes que servirão para computo na aposentaria individual de cada segurado, de resto já declarado conforme levantamento denominado BAT neste auto de infração.

Aos demais valores, quaisquer que sejam, não se podem imputar com natureza de "pro labore" tal como pretende o lançamento aqui impugnado. Os valores não contabilizados como "pro labore" são imputáveis como lucros distribuídos aos beneficiários. Nada mais, nada menos que isso, ante a natureza do regime legal fiscal adotado pela recorrente.

Ao final, requer a autuada que, em preliminar, sejam conhecidas as nulidades apontadas e, caso superadas, no mérito, seja julgado totalmente improcedente o auto de infração, Pleiteia ainda que sejam apreciados simultaneamente os autos de infração relativos aos processos n.ºs 10805.002337/2008-09; 10805.002336/2008-56 e 10805.002335/2008-10 e reitera o requerimento para apresentação e juntada de todas as provas cabíveis, bem como a realização de diligência fiscal e perícia técnica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, por via postal, em 04/03/2009, conforme o Aviso de Recebimento de e.fl. 981. Tendo sido o recurso protocolizado em 31/03/2009, conforme atesta carimbo de recebimento apostado na folha inicial (e.fl. 989), considera-se tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Preliminares

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 que a autoridade fiscal lançadora procedeu à auditoria com base em notas fiscais e livros Diário e Razão e, após análise, teria devolvido à autuada apenas parte dos documentos averiguados.

Ocorre que tais afirmações da autuada, também suscitadas na peça impugnatória, não se fazem acompanhar de qualquer evidência de que, efetivamente, os documentos analisados pela fiscalização não teriam sido restituídos em sua integralidade. Assim, a preliminar encontra-se destituída de objetividade, por ausência de elementos comprobatórios das alegações da suposta retenção dos documentos. O que se verifica é que, aparentemente, teria havido equívoco interpretativo por parte da recorrente quanto aos termos do Relatório Fiscal e documentos que

acompanham a autuação, conforme pode se concluir da seguinte passagem da peça recursal (e.fl. 1009):

De assinalar, a propósito, que há nos autos um "Relatório de Documentos" que, conforme assinala em seu texto, foram apropriados pela fiscalização e não disponibilizados à recorrente, para conferência e, se for o caso, apresentação de sua impugnação. Tal fato, sem dúvida, caracteriza o lançamento de anulável, sem dúvida alguma. Há evidente impedimento prático ao contribuinte de conferência e oferecimento de suas razões em seu legítimo direito de petição.

No recorte acima reproduzido a interessada faz remissão ao "RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados" (e.fl. 847/855), que se refere aos documentos apresentados, relativos a recolhimentos efetuados pela fiscalizada e outras ocorrências, e que foram utilizados como dedução das contribuições apuradas pela auditoria fiscal. Documentos esses que se encontram especificados no "RDA - Relatório de Documentos Apresentados" (e.fl. 210/212), onde há expressa informação de que: *"Este relatório relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto de notificação anteriores."* Portanto, na presente situação, o vocábulo "apropriação" tem o sentido de utilização dos valores de recolhimentos ou espontaneamente confessados, assim como de autuações anteriores, como dedução das contribuições apuradas no procedimento de auditoria. Não se trata de informação de retenção de quaisquer documentos, como interpretado pela recorrente. Também não se sustenta a alegação da recorrente de que a lavratura de 14 autos-de-infração teria se dado para impossibilitar o seu direito de defesa, Foi demonstrado no julgamento de piso que o Relatório Fiscal de cada uma das autuações evidencia de forma clara a descrição de cada uma das irregularidades apuradas, respectivos enquadramentos legais e fundamentos do lançamento. Tais nulidades foram satisfatoriamente afastadas por ocasião do julgamento de primeira instância, onde também foram prestados esclarecimentos quanto à inteligência do termo "apropriação", conforme os seguintes trechos do Voto:

No que se refere à arguição de nulidade em decorrência do cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, razão não lhe assiste.

Cabe esclarecer neste ponto que não houve apreensão de documentos e conseqüentemente, também não ocorreu a devolução parcial dos documentos analisados pela fiscalização com a "apropriação" de outros não disponibilizados à autuada.

A análise da impugnação apresentada conjuntamente com os relatórios que integram o auto-de-infração, permite identificar que a menção pelo sujeito passivo da "apropriação" de seus documentos representa um entendimento equivocado de sua parte.

O "Relatório de Documentos" apropriados mencionado pela empresa, corresponde ao RADA - Relatório de Apropriação de Documentos, que integra o auto-de-infração 10865.002334/2008-67 (cópia juntada às fls. 418/425) e traz o seguinte esclarecimento:

"Este relatório demonstra como os seguintes documentos, apresentados pelo contribuinte ou apurados em procedimento fiscal, foram apropriados pela fiscalização: GRPS, GPS, LDC, CRÉD (créditos diversos) e DNF (valores destacados em nota fiscal ainda não recolhidos) "

Na seqüência, o RADA detalha por estabelecimento e competência os documentos apresentados e as apropriações efetuadas, identificando-se o item (que corresponde à rubrica lançada: Segurados, Empresa, etc), o respectivo levantamento, a prioridade na apropriação e o valor apropriado.

Com isso, verifica-se que a apropriação em tela nada mais é do que o aproveitamento dos valores recolhidos, parcelados ou resultantes de outros créditos do sujeito passivo,

para dedução do montante das contribuições devidas, resultando do confronto destes dois valores a diferença a ser lançada.

Este procedimento é perfeitamente visualizado no DAD - Discriminativo Analítico de Débito, que apresenta os valores apurados, os créditos considerados decorrentes da apropriação efetuada e as deduções cabíveis, resultando na diferença lançada.

Portanto, a apropriação realizada pela fiscalização e demonstrada no RADA, nada tem a ver com a retenção física pelo agente dos documentos mediante a retirada da posse do sujeito passivo, mas sim com a utilização dos créditos do sujeito passivo que são apropriados em relação aos valores devidos pelo mesmo.

É oportuno expor no presente Voto que a legislação contempla a possibilidade de apreensão de documentos, prevendo nesta situação a formalização do ato mediante a lavratura do Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos - AGD, conforme artigo 606 da Instrução Normativa SRP 03/2005:

"O Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos - AGD tem por finalidade registrar o ato administrativo da apreensão, da guarda e da devolução de documentos que digam respeito às obrigações previdenciárias ou a fatos e obrigações relacionados a pagamento de benefícios previdenciários, bem como imitar a SRP na posse dos documentos apreendidos, até que se satisfaçam todas as causas motivadoras da sua lavratura, sempre que houver necessidade de proteger o patrimônio da Previdência Social, instruir processo ou apurar a ocorrência, em tese, de crime ou de contravenção penal".

Como se constata da análise dos autos, não ocorreu a hipótese em questão. A fiscalização não menciona a lavratura do AGD e o sujeito passivo também não se reporta ao mesmo. Não existe qualquer elemento que minimamente possa indicar que a autoridade fiscal tenha efetuado a apreensão de documentos da empresa, a qual, por sua vez, também não indica de forma clara quais seriam os documentos "apropriados" e não devolvidos.

Isto posto, afasta-se a nulidade argüida pelo sujeito passivo ante a não comprovação nos autos da apreensão de documentos aduzida.

(...)

Também não merece acolhimento a afirmação de que a lavratura de 14 (catorze) autos-de-infração deu-se para impossibilitar o inquestionável direito de defesa do sujeito passivo, notadamente quando resta claramente exposta no Relatório Fiscal a descrição de cada uma das lavraturas fiscais, correspondendo 09 (nove) delas ao descumprimento de diferentes obrigações tributárias acessórias - todas elas descritas - e outras 05 (cinco), inclusive a presente, decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais relacionadas a contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), contribuições à Seguridade Social devidas pelos segurados retidas, contribuições à Seguridade Social devidas pelos segurados e não retidas, contribuições à Seguridade Social devidas pela empresa incidentes sobre as remunerações dos segurados e contribuições à Seguridade Social devidas pela empresa incidentes sobre notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

(...)

Cumprido destacar 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 recorrente quanto à arguição de nulidade.

Dessa forma, não há que se acolher a suscitada nulidade do procedimento fiscal por suposta ofensa à ampla defesa, ao contraditório ou ao devido processo legal, posto que não restou comprovada nos autos a ocorrência de qualquer retenção de documentos, por parte da autoridade fiscal lançadora, após o encerramento do procedimento de auditoria.

Ainda em preliminares, protesta a autuada pela posterior produção de novas provas e promoção de diligências investigatórias e perícia em seus livros e registros contábeis e fiscais, que advoga “...necessárias e fundamentais para o esclarecimento, comprovação dos valores lançados e, por consequência, reversão da decisão de piso, com cancelamento total dos autos.”

Quanto ao protesto para posterior produção e juntada de documentos probatórios, conforme já esposado no acórdão recorrido, era dever da interessada, 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. Assim deveria, sob pena de preclusão, instruir sua impugnação apresentando todos os argumentos e provas que entendesse fundamentar sua defesa. É o que disciplinam os dispositivos normativos pertinentes à matéria, artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, não se admitindo a apresentação de provas em outro momento processual, com exceção das expressas ressalvas normativas. Isto posto, todos os argumentos e provas que a contribuinte pretenda produzir devem ser apresentados no prazo da impugnação, precluindo o direito de apresentação em outro momento processual, salvo se presente alguma das condições de exceção indicadas nas alíneas do § 4º do art. 16, do mesmo Decreto nº 70.235, de 1971, cuja ocorrência, no presente caso, a recorrente não prova e sequer alega. Aliás, é expressamente reconhecido pela autuada, na peça recursal, a ausência de tais motivos, justificando o pleito por apresentação de provas extemporâneas por considerar exíguo o prazo de 30 dias para defesa. Sobre o tema os seguintes dispositivos do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

Também não se sustenta a afirmação da autuada de que a Administração Tributária deveria promover perícias e as diligências investigatórias necessárias em seus livros e registros contábeis e fiscais.

A prova pericial, além do caráter específico, não depende exclusivamente da vontade da requerente, mas sim de circunstâncias que justifiquem a necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento específico em determinadas matérias, com o intuito de esclarecer questões controvertidas, para que o julgador, diante de indícios ou elementos incipientes de prova, possa melhor elucidar os fatos para formar sua convicção. Hipótese esta não caracterizada na presente situação. Caberia à interessada a apresentação dos documentos necessários e suficientes para comprovação de suas alegações, não se justificando o requerimento de transferência de tal incumbência à Administração Tributária.

Portanto, quanto a tais requerimentos, conforme já exposto, deveria a contribuinte apresentar, no momento oportuno, qual seja, o da impugnação, os documentos e fatos que entendesse capazes de comprovarem suas alegações e a impropriedade das irregularidades apuradas, dentro do prazo da impugnação. Assim sendo, indefiro o requerimento de perícia e diligências, posto que caberia à interessada trazer aos autos os documentos necessários à sua defesa, conforme o referido art. 16, inc. IV do Decreto nº 70.235, de 1972, não se justificando na presente situação novas providências a cargo da Administração Tributária.

Mérito

Advoga a recorrente, de forma sucinta e sem qualquer individualização, que no lançamento fiscal não teria sido observado o limite legal de contribuição, ou teto mensal, de cada exercício relativamente às contribuições dos segurados. Reproduzindo as tabelas anuais de teto de contribuição correspondentes ao período autuado, afirma que no “DAD – Discriminativo Analítico de Débito” os valores teriam sido considerados em sua totalidade, sem descrição individual, com ofensa ao art. 20 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Confira-se:

II- DO LIMITE LEGAL OU TETO MENSAL DOS SEGURADOS

Neste auto em particular, um capítulo à parte deve ser aberto, não só pela injustiça cometida como pela legalidade pleiteada. Ora, se o Fisco considera os valores não demonstrados como de origem de contribuinte individual é forçoso reconhecer que também deve aplicar o percentual de retenção com limite mensal do teto legal.

Como pode ser visto em todo o Demonstrativo Analítico de Débito, os valores são considerados em sua totalidade sem nenhuma descrição individual, com total ofensa ao artigo 20 da Lei 8212/91:

A simples aferição do “DAD – Discriminativo Analítico de Débito” (e.fl.s. 8/112) pode demonstrar a improcedência da afirmação da recorrente de que “...em todo o Demonstrativo Analítico de Débito, os valores são considerados em sua totalidade sem nenhuma descrição individual...”. O que se verifica é que, somente foram efetuados pela totalidade aqueles lançamentos em que não foi possível a discriminação individualizada, uma vez que os valores foram apurados por arbitramento, ou por impossibilidade de identificação dos efetivos beneficiários, pelos motivos apontados no Relatório Fiscal. Destaco a ausência de escrituração regular. São os seguintes lançamentos constante do DAD: “ALI - ALUGUEL FUNCIONARIOS”; “AR1 - ARBITRAM MO PREST SERV”; “AR4 - ARBITRAM DESPESAS DIVERSAS”; “AR5 - ARBITRAM VIAGENS E ESTADIAS”; “ARB-ARBITRAMENTO FORNECEDORES”. Os demais lançamentos encontram-se abaixo dos limites de teto ou regulamente identificados os beneficiários. Registre-se que no levantamento “PLR - PARTICIPACAO NOS LUCROS”, competências 12/2005 e 01/2006, foram efetivamente observados os limites do salário de contribuição, o que pode ser constatado no DAD, além da informação prestada no Relatório Fiscal. A única exceção aos presentes apontamentos, refere-se ao levantamento “JMC- JULIO (*omissis*)”; em tal levantamento é possível se verificar o efetivo beneficiário, dessa forma, no julgamento de piso foi procedida à redução dos valores lançados, adequando-os ao limite do teto de cada período de apuração. Ao tratar do tema, no acórdão recorrido foi destacado que, embora tenha se reportado ao DAD como sendo o mesmo revelador da tese que defende, a impugnante não apontou concretamente em que competência ou levantamento, ou ainda em relação a qual segurado, configurou-se a inobservância do teto de contribuição mensal. Por outro lado, a impossibilidade de identificação dos beneficiários dos pagamentos efetuados, fato que, dentre outros, levou à aferição indireta da base de cálculo com o arbitramento das contribuições devidas, foi fator determinante de eventual falta de discriminação dos segurados beneficiários, causado pela própria contribuinte ao não apresentar escrituração contábil regular.

Improcede assim a alegação de que no lançamento os valores teriam sido considerados em sua totalidade sem nenhuma descrição individual, posto que tal fato somente se verifica naqueles levantamentos procedidos por arbitramento, devido a irregularidades constatadas na escrita fiscal, além de não terem sido apontados eventuais situações em que, de fato, teria havido tributação acima do limite.

Relativamente às irregularidades constatadas na escrita contábil, verifica-se que no recurso apresentado, assim como na peça impugnatória, a contribuinte fixa sua defesa na tese de que seria optante pelo regime de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), com base no lucro presumido e por isso dispensada de escrituração contábil, conforme o art. 45, par. único, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e § 16, do art. 225, do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto nº 3.048, de 24 de julho de 1999). Segundo entendimento da autuada, o fato de ter feito uso de livros contábeis não implica em renúncia aos direitos conferidos por lei.

Malgrado ser optante pela apuração do IRPJ com base no lucro presumido, a recorrente também optou por manter sua escrituração contábil e apresentou tal escrituração à Administração Tributária. Ao optar pela manutenção de escrituração contábil e apresentá-la à autoridade fiscal, por óbvio que tal escrituração deve ser regular e de acordo com as normas e princípios contábeis. Não se pode admitir a existência de uma contabilidade que não atenda às normas contábeis e, tampouco, pode a contribuinte, quando questionada pelo fato de tal escrita não atender às normas, simplesmente demandar que a mesma seja desprezada.

Conforme o art. 225, inc. II do RPS, a pessoa jurídica está obrigada, entre outras exigências, a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. Preceitua o § 13, do mesmo art. 225, que os lançamentos contábeis devem registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado. Nessa linha, uma vez apuradas irregularidades e inconsistências na escrituração contábil apresentada pela autuada, correto o procedimento adotado pela fiscalização ao promover ao arbitramento dos valores, com base nos dados apuráveis, conforme normativamente autorizado na legislação.

Na sequência da defesa de mérito, são apresentados argumentos contrários às diversas irregularidades apontadas no Auto de Infração, que se encontram consubstanciados em diversos subitens, individualizados por levantamentos. Passo assim à análise de cada um desses subitens, conforme distribuídos na peça recursal.

Levantamentos: “ALU ALUGUÉIS DE SÓCIOS” e AL1 - ALUGUÉIS DE EMPREGADOS”

Afirma a recorrente que no período fiscalizado era optante pelo regime de apuração do IRPJ com base no lucro presumido. Em tal regime, o lucro tributável seria apurado mediante a aplicação de uma alíquota fixa sobre o faturamento, independentemente do lucro contábil apurado. Defende que em tal regime o lucro presumido apurável seria automaticamente considerado distribuído aos sócios, livre de qualquer tributação e encargos previdenciários. Acresce que, por inexperiência e desconhecimento dos sócios, os registros contábeis não teriam refletido esse comportamento e, por engano, foram lançados valores a título de despesas (ao invés de distribuição de lucros) sob variados nomes, tais como, alugueis, prêmios a estagiários, entre outros, ao revés de classificar como distribuição de lucros aos mesmos. Afirma ainda que: *“...se tivesse escriturado os valores relacionados a alugueres como lucros distribuídos, em nada alteraria o resultado fiscal e tributário da empresa, pelo contrário, aumentaria na mesma expressão monetária os lucros a distribuir. Esta conduta aqui apontada não alteraria, sem dúvida, a declaração pessoal de imposto de renda pessoa física. Nesta última declaração seriam incluídos os valores dos lucros distribuídos e ao mesmo tempo os valores despendidos pelo declarante, sem nenhum efeito de tributação.”* Contesta assim as afirmativas colocadas nos itens 3.1.4 e seguintes do Relatório Fiscal, posto que a natureza jurídica dessas despesas ou pagamentos de alugueis não seriam salários ou remuneração da empresa recorrente e sim da pessoa física do sócio. Desse modo, defende que o entendimento estampado na autuação deve ser revisto, já que não se poderia afirmar que o pagamento de uma pessoa física, embora sócio de empresa, ao pagar um aluguel por liberalidade e em desfavor de seu lucro pessoal, seja considerado remuneração para os fins de tributação e obrigação passiva previdenciária.

Mais uma vez a contribuinte fixa sua defesa na tese de que seria optante pelo regime de apuração do IRPJ, com base no lucro presumido e por isso todo e qualquer valor creditado aos sócios deveria ser considerado como distribuição de lucro. Reporto-me aos termos da decisão de piso por entender que os argumentos de defesa foram adequadamente refutados, nos seguintes termos:

Ao confeccionar - ainda que por opção própria - o Livro Diário, a empresa deve observar todas as formalidades legais - extrínsecas e intrínsecas - e os princípios atinentes à escrituração contábil, dando azo a autuada, devido às impropriedades

constatadas pelo agente fiscal, à aferição indireta da base de cálculo com o conseqüente arbitramento das contribuições devidas.

Conclui-se pela impossibilidade de aceitação da tese de que sua opção pelo lucro presumido lhe permite escriturar os fatos geradores ao arrepio das regras contábeis sob o argumento de que no final, tudo não passará de valores automaticamente distribuídos aos sócios, pois, a atuada submete-se a todas as regras aplicáveis às empresas que estão obrigadas ou optaram (e quanto a isso não existe distinção para uma ou outra situação) pela elaboração dos livros contábeis

Independente do regime de tributação adotado pelo sujeito passivo, o lucro não se confunde com o salário-de-contribuição dos sócios administradores.

Nesta linha, não se compartilha da afirmação de que a distribuição de lucros ao sócio seguida da utilização desse valor para pagamento de aluguéis pelo sócio não difere do pagamento de aluguéis diretamente pela empresa, em benefício dos sócios.

No primeiro caso, tem-se a distribuição do lucro, que ainda quando apurado de forma presumida pressupõe sua efetiva existência, a qual deve ser demonstrada, no caso da empresa que mantém escrituração contábil, por meio de balancetes ou balanços elaborados de acordo com a legislação comercial.

Na segunda hipótese tem-se o pagamento de valores aos sócios, perfeitamente enquadrado no conceito de salário-de-contribuição delineado pelo artigo 28, III da Lei nº 8.212/91, pois a remuneração ali mencionada corresponde a qualquer pagamento, pactuado contratualmente ou não, que vise valorar o serviço executado, em espécie ou por meio de qualquer outro bem ou serviço, os quais passam a integrar o patrimônio do sócio, sendo este justamente a situação dos aluguéis pagos pela atuada em favor dos sócios.

Também não se pode aceitar o argumento de que valores contabilizados a título de "pagamentos a estagiários" possam ser considerados como distribuição de lucros, por certo que não são os sócios, mas sim a pessoa jurídica, quem arca com despesas dessa natureza, carecendo de qualquer sentido a distribuição de lucros aos sócios e a utilização deste valor para o pagamento dos estagiários da empresa, não dos sócios.

A impugnante também coloca como exemplo o pagamento de aluguel a um "desabrigado socialmente", discorrendo que tal valor não poderia ser considerado remuneração. Certamente, se tal pagamento fosse efetuado pela empresa, não estaria retribuindo o serviço do sócio, não integraria sua remuneração. No entanto, se o sócio recebesse valores em decorrência dos serviços prestados, tal valor integraria sua remuneração, não importando a destinação posterior dada a esta quantia, se a mesma fosse vertida para o pagamento do aluguel da pessoa necessitada, ou qualquer outra finalidade, seria irrelevante.

Ante o contexto que se revela nos autos, pode-se afirmar a esta altura que eventuais falhas na contabilização, ao contrário do que entende a defendente, geram reflexos na caracterização dos valores pagos aos sócios e não existindo qualquer notícia de retificação da contabilidade que permita nova análise visando a quantificação de salário-de-contribuição diverso daquele apurado no procedimento fiscal, este não merece reparo quanto a este particular.

O artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, em seus incisos I e III, conceituam o que deve ser considerado como salário de contribuição, para efeito de apuração das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e do próprio segurado, nos seguintes termos:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente

prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

Além da clareza dos comandos normativos acima reproduzidos, oportuno assinalar ser totalmente despropositada a exegese proposta pela recorrente, de que, uma vez optante pelo lucro presumido, todo e qualquer pagamento ou crédito efetuado pela pessoa jurídica em favor de seus sócios deveriam ser considerados como distribuição de lucro não tributável, por absoluta falta de previsão normativa, além de destituída de qualquer inferência lógica. Ademais, ante o contexto que se revela nos autos, falhas na contabilização, ao contrário do que entende a defendente, geram reflexos na caracterização dos valores pagos aos sócios. Deve assim ser mantido o lançamento relativo a tais valores.

Levantamentos relativos ao itens 3.2 a 3.2.12 do Relatório Fiscal – Arbitramentos Diversos – Levantamentos “ARB” / “AR1” / “AR2” / “AR3” / “AR4” / “AR5” e “AR6”

Acorde o Relatório Fiscal, tais levantamentos se referem a contribuições devidas pelos segurados empregados (AR3 e AR5) e contribuintes individuais (AR1, AR2, AR4, ARB), incluindo-se o transportador autônomo rodoviário pessoa física (AR6), não descontadas pelo sujeito passivo, incidentes sobre valores pagos a título de “Fornecedores” (ARB), “Prestação de Serviços” (AR1), “Serviços Prestados por Terceiros” (AR2), “Refeições” (AR3), “Despesas Diversas” (AR4), “Viagens e Estadias” (AR5) e “Fretes e Carretos” (AR6).

Novamente advoga a recorrente que, por ser optante pelo lucro presumido não estaria obrigada à escrituração contábil e também não estaria sujeita ao lançamento por arbitramento na forma como operado pela fiscalização. Argumenta que: *“Pela própria e inafastável razão de haver escrituração no regime de lucro presumido, descabe, improcede, proíbe-se o arbitramento, com a devida vênia, muito embora infelizmente seja freqüente o lucro ou a exigibilidade de tributo por iniciativa do fisco.”* Noutro giro, salienta que vem efetuando um trabalho de reconstituição dos livros contábeis a partir da tabulação de notas fiscais. Entretanto, informa que: *“Este trabalho árduo restou prejudicado pela já relatada situação contábil da recorrente, elaborada por pessoa jurídica terceirizada, e teve de ser interrompido pelo fato de que neste momento a recorrente sofre fiscalização estadual.”* Aduz ainda que não seria lícito ao agente fiscal, em critério subjetivo, aplicar percentuais sem base legal. Nessa linha, afirma que teria conseguido proceder à reconstituição parcial de sua escrita contábil, suficiente para demonstrar o que tabula como: *“...método arditoso de autuação”*, e desconstituir o arbitramento efetuado. A partir de exemplos, complementa que: *“Infelizmente as notas fiscais não poderão ser juntadas com o presente Recurso, mas aproveita-se a oportunidade para juntar relatório assinado por contador habilitado, e pedir vênia para juntar as notas correspondentes quando devolvidas pela fiscalização estadual.”* Nesse ponto, passa a contribuinte a discorrer sobre os diversos arbitramentos procedidos, conforme os levantamentos acima relacionados, contestando os percentuais adotados para efeito de arbitramento, assim como, apontando alguns valores, que afirma se tratarem de aquisição de bens, de forma que não estariam sujeitos a qualquer contribuição à previdência.

Deve ser destacado o fato de que a própria contribuinte declara, na peça recursal, que vinha desenvolvendo um trabalho de reconstituição dos livros contábeis a partir da tabulação de notas fiscais, esforço esse que interrompido devido ao início de uma outra fiscalização a que estava sendo submetida pelo fisco do estado de São Paulo. Ou seja, há expresse reconhecimento do fato de que não possuía regular escrita contábil. Constam no Relatório Fiscal detalhados esclarecimentos, elaborados pela autoridade lançadora, acerca dos percentuais utilizados em cada levantamento que compõe o Auto de Infração, bem assim, claramente apontadas as irregularidades verificadas na contabilidade da empresa que deram azo ao arbitramento. A título exemplificativo confira-se:

3.2.5 A contabilidade se coloca como a técnica, a ciência, o método capaz de identificar, traduzir, e demonstrar os fenômenos econômicos ocorridos na azienda. Esta função é importante aos interesses a que aludimos acima, como forma de expressão econômica e financeira da atividade empresária, daí correspondendo a certeza quanto à seriedade, situação econômica e patrimonial da empresa.

3.2.6 Se, ao revés, a contabilidade é defeituosa, dúbia, incompleta ou omissa, a credibilidade se desfaz e os interessados não podem dela se valer para aquilatar da real situação da empresa. No caso do sujeito passivo, a contabilidade é inaproveitável haja vista que conta com lançamentos genéricos, sem identificação de documentos comprobatórios dos lançamentos, ou quem seja o beneficiário pelos pagamentos. Um dos interessados, qual seja o Estado-Fiscalização, não pode verificar com exatidão os fenômenos contábeis. Suponhamos que na conta "FRETES E CARRETOS" haja pagamentos a pessoas físicas, a contabilidade não demonstra isto e não se pode presumir sejam todos os pagamentos feitos a pessoas jurídicas. Suponhamos que na conta "DESPESAS C VIAGENS E ESTADIAS" conste pagamentos de diárias acima de 50 % (cinquenta por cento da remuneração do segurado), a contabilidade sequer identifica quem teria viajado, quais os documentos comprobatórios das despesas. Na conta "FORNECEDORES" não se pode identificar qual é o fornecedor, qual a nota fiscal, podendo haver prestação de serviços lançada incorretamente.

3.2.7 A descrição dos lançamentos contábeis deve ser clara, muito embora possa ser resumida. E regra assente que nunca a informalidade pode implicar prejuízo ao fato probando. Para capitanear estas considerações, a fiscalização ousa citar a Norma Brasileira de Contabilidade - NPC, tópico 2 , relativo à escrituração contábil, que dispõe, *in litteris*:

(...)

3.2.8 Não obstante o caráter incompleto da contabilidade do sujeito passivo é fato que a fiscalização relacionou todos os pagamentos constantes dos lançamentos contábeis, solicitando a apresentação dos documentos a eles relativos. Contudo, mesmo instada a apresentar os documentos, o sujeito passivo ficou-se inerte, não deixando à fiscalização outra medida-que não a de proceder ao arbitramento, vez que impossível conhecer a efetiva natureza jurídica do pagamento, bem assim o destinatário e a operação realizada. No tocante às despesas com viagens e estadias, e refeição, estas não restaram comprovadas, sequer havendo a informação do beneficiário. Destarte, o contexto demonstrado não pode implicar outra alternativa senão o arbitramento, haja vista que a contabilidade não demonstra com precisão (e assim deveria acontecer) o fenômeno contábil específico, e não houve apresentação dos documentos a fim de que se pudesse suprir a lacuna dos lançamentos contábeis.

3.2.9 Aliás, importa salientar que o sujeito passivo demonstrou que sua contabilidade que não se pode presumir em seu favor, isto é, presumir que os lançamentos genéricos não compreendem lançamentos sem fatos geradores de contribuição previdenciária. A um, pelo fato do próprio caráter genérico; a dois, pela omissão quanto a documentos solicitados pela fiscalização e sem qualquer informação sobre se seriam pagamentos feitos a pessoas físicas ou jurídicas; a três, porque a contabilidade mostra fatos que a tornam imprecisa, como, *verbi gratia*, vários lançamentos de pagamento de estagiários

quando, em verdade, se dirigem a segurados empregados; a quatro, porque o sujeito passivo registro empregados em uma determinada data, quando, na realidade, os mesmos foram admitidos no mês anterior, tendo sido firmado recibo de pagamento dos dias e do FGTS diretamente ao empregado, e sem contabilização, conforme apurado pelos prontuários de cada um.

3.2.10 Dessa forma, a contabilidade do sujeito passivo se ressentiu de vícios que não produzem outro efeito senão o arbitramento do salário de contribuição em relação aos lançamentos contábeis genéricos não comprovados. É a esteira do pensamento do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, *in litteris*:

(...)

3.2.11 À vista do exposto, a fiscalização esclarece que a aferição do salário de contribuição ocorreu da seguinte forma

A) Levantamento ARB: tomou-se o valor dos lançamentos na conta "FORNECEDORES" e apurou-se 40% (quarenta por cento) como mão de obra presumida, este sendo considerado como salário de contribuição, lançando-se a base de cálculo como pagamentos feitos a contribuintes individuais.

B) Levantamentos AR1, AR2 e AR4: tomou-se o valor dos lançamentos com históricos "PREST. SERV" e "MO SERV. TERC." e se considerou a totalidade como salário de contribuição, lançando-se a base de cálculo como pagamentos feitos a contribuintes individuais.

C) Levantamentos AR3 e AR5: partiu-se da premissa de que o fornecimento de refeições só se opera em relação àqueles cujo poder diretivo e o dever de reembolso incumbe à empresa; destarte, tomou-se a totalidade dos valores lançados a este título como salário de contribuição, lançando-se como base de cálculo de segurados empregados. O mesmo ocorreu com relação ao levantamento AR5, pois a empresa, observando o que ordinariamente acontece, somente paga ou reembolsa despesas de viagens feitas por segurados empregados a seu serviço.

D) Levantamento AR6: considerou-se como base de cálculo 20% (vinte por cento) do total de pagamentos a título de fretes e carretos, sendo esta a base de cálculo adotada para contribuições relativas a transportadores autônomos rodoviários.

3.2.12 Em todos os levantamentos, os respectivos valores deixaram de constar da folha de pagamento e da GFIP, razão pela qual se lavrou os Autos de Infração DEBCAD nº 37.163.888-7 (CFL 30) e 37.163.880-1 (CFL 68), respectivamente.

Também se demonstra que a então fiscalizada foi regularmente intimada para apresentação dos documentos relativos aos lançamentos contábeis, via Termo de Intimação para Apresentação de Documentos. No recurso apresentado, a autuada faz algumas remissões à aventada reconstituição da escrita que teria procedido, entretanto, são apresentadas apenas planilhas, que além de extemporâneas, não teriam aptidão para desconstituir os valores apurados por arbitramento, mesmo que assinada por profissional contábil. Não tendo a autuada apresentado tais elementos ao agente fiscalizador, não foi possível identificar precisamente os fatos contábeis de interesse da auditoria fiscal, procedendo-se assim ao arbitramento, mediante os critérios apontados no Relatório Fiscal e acima reproduzidos: “...a contabilidade do sujeito passivo se ressentiu de vícios que não produzem outro efeito senão o arbitramento do salário de contribuição em relação aos lançamentos contábeis genéricos não comprovados.” No recurso são apresentados argumentos de defesa baseados em exemplos e valores que sequer coincidem com os valores lançados. Portanto, a autoridade fiscal atuou em perfeita sintonia com a legislação tributária autorizativa do arbitramento em tais situações, com destaque para o disposto no § 6º, do art. 33 da Lei nº 8.212/1991: “§ 6º Se, 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.”

Pela pertinência, deve ser novamente destacado o fato de que a inadequada escrituração contábil da contribuinte obstou a discriminação, por parte da fiscalização, dos segurados beneficiários dos pagamentos efetuados e, em se tratando de impossibilidade a qual deu causa a própria interessada, não se deve acolher o argumento de que teria agido incorretamente a fiscalização. Por outro lado, é fato que a fiscalização relacionou todos os pagamentos constantes dos lançamentos contábeis, solicitando a apresentação dos documentos a eles relativos. Contudo, instada a apresentar os documentos, a então fiscalizada ficou-se inerte, não deixando à fiscalização outra medida que não a de proceder ao arbitramento, posto que desconhecida a efetiva natureza dos pagamentos, bem assim, o destinatário e a operação realizada. Adequado assim o regime de apuração, mediante arbitramento, adotado pela autoridade fiscal lançadora, posto que impedida da verificação do correto recolhimento das contribuições da fiscalizada., devendo ser mantida a autuação em relação a tais irregularidades.

Levantamentos relativos ao itens 3.3 a 3.3.21 do Relatório Fiscal – PLR – Participação de Lucros e Resultados

Advoga a recorrente ser equivocado o entendimento da fiscalização ao atribuir natureza de remuneração ao "abono especial" acordado em Convenção Coletiva do Trabalho. Afirma que tais pagamentos, pela sua excepcionalidade, foram expressamente desvinculados do salário pelo acordo coletivo firmado, fato que estaria regularmente amparado pelo § 9º, alínea “e”, item 7, do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Defende que: *“Nenhuma convenção particular está afastando a incidência de tributo, mas sim, aplicando o mandamento do §9º, "e" do art. 28 supracitado, qual seja, não integram o salário contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.”*

Os levantamentos referem-se a valores pagos pela recorrente a título de "Abono Especial", evidenciado como participação nos lucros da empresa pelos empregados, nas competências 12/2004, 01/2005, 12/2005, 01/2006. Foi demonstrado que a contribuinte não dispõe de programa de metas ou resultados, ou qualquer outro controle pelo qual se possa aferir a produtividade, eficiência ou atingimento de metas de produção, o que de fato não existe. A distribuição se dá unicamente fundada em uma norma de convenção coletiva, que sequer disciplina, minimamente, as regras de como se dará sua apuração. Ao contrário, a convenção dispõe que o benefício seja pago, à falta do programa de gerenciamento de produtividade, em percentuais fixos incidentes sobre os salários, em duas datas que especifica. Dessa forma, resta indubitável que o "abono especial" - nome dado à parcela de participação nos lucros - nada mais é do que efetivo complemento salarial de caráter geral, concedido a todos os segurados empregados da recorrente. O pagamento realizado em desacordo com o instrumento de negociação, ou sem que este exista, como na presente situação, não se amolda ao conceito de participação nos lucros ou resultados e, dessa maneira, não se encontra protegido pela tutela constitucional no âmbito material, sujeitando-se à incorporação ao salário e tributação como tal.

Noutro giro, na peça recursal a autuada sequer trata os pagamentos ora sob análise como participação nos lucros, focando sua defesa na afirmativa de tratar-se de abono desvinculado do salário. Ocorre que o “Abono Especial” pago pela recorrente não se amolda ao conceito de valor eventual, uma vez que pago periodicamente nos meses de dezembro e janeiro. Quanto ao fato de estar referido abono previsto em convenção coletiva, tal previsão obriga as respectivas partes envolvidas em decorrência da natureza cogente dos instrumentos firmados,

mas não faz com que o valor correspondente a tal pagamento seja subtraído ao salário-de-contribuição delineado no artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, mesmo que assim esteja disposto nos respectivos instrumentos. Tais instrumentos vinculam as partes envolvidas, mas não podem ser opostas à fazenda pública fazendo alterar a hipótese de incidência ou base de cálculo das contribuições. Mais uma vez correto o procedimento fiscal ao incluir os valores pagos a título de “Abono Especial” na base de cálculo das contribuições ora objeto de lançamento.

Levantamento relativo aos itens 3.4 a 3.4.3 do Relatório Fiscal – Levantamento “AUT”.

Limita-se a recorrente a alegar que não teria como se defender do que foi consignado nos itens 3.4 a 3.4.3 do Relatório, por não haver identificação dos beneficiários de pagamentos, nem das folhas e respectivos lançamentos em Livro Razão e “...*nega a exigência e exação.*”

Trata-se da cobrança de contribuições devidas por segurados contribuintes individuais, não descontadas pelo sujeito passivo, incidentes sobre valores pagos, devidos ou creditados, no período compreendido pelas competências 01/2005 a 10/2005, 01/2006 a 12/2006, 02/2007, 04/2007 a 10/2007. Foram apurados pela fiscalização, com base no Livro Razão do sujeito passivo, vários pagamentos a segurados contribuintes individuais, em relação aos quais não houve retenção por parte do sujeito passivo, em desconformidade ao comando do art. 4º da Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003. Conforme o Relatório Fiscal, tais valores não foram inseridos na folha de pagamento do sujeito passivo, e, igualmente, não foram objeto de declaração em GFIP, assim, foi procedida à intimação do então fiscalizado para a apresentação dos documentos registrados na contabilidade, lançando os respectivos pagamentos como salário de contribuição, na esteira do disposto no artigo 28, inciso III, da Lei nº 8.212/1991.

No “RL - Relatório de Lançamentos”, parte integrante do AI, especificamente nas e.fls. 178/186, ao tratar do Levantamento “AUT – Contribuintes Individuais”, encontram-se discriminados, de forma individualizada, os segurados (contribuintes individuais) beneficiários dos pagamentos em questão. Somente consta a expressão “Beneficiário Não Identificado” quando a análise da contabilidade não permitiu à fiscalização chegar ao nome do segurado. Portanto, diferente do afirmado pela autuada, consta no lançamento a identificação precisa dos beneficiários dos pagamentos efetuados pela empresa, com exceção daquelas situações em que tal identificação restou impossibilitada pelo próprio procedimento da autuada, ao não discriminar no respectivo lançamento contábil o nome do beneficiário do pagamento. Correta mais uma vez a autuação, devendo ser mantida.

Levantamento relativo aos itens 3.5 a 3.5.4 do Relatório Fiscal – Levantamento “ADS” - Empréstimos a Sócios

Trata o Levantamento “ADS” da cobrança de contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais, incidentes sobre valores pagos a título de empréstimos e adiantamento a sócios, conforme apurado no Livro Razão de 2007.

Alega a recorrente que por estar enfrentando restrições de créditos e necessitando de efetuar compras de matéria prima e outros itens, utilizou-se das pessoas físicas dos seus sócios para efetuar tais aquisições, com vistas a não paralisar suas atividades. E uma vez adquiridos os bens, os sócios prestavam contas, conforme documentos que afirma anexar, como exemplo dessa operação. Entende não haver qualquer impedimento legal que o sócio adquira, em nome próprio, os bens, para depois transferi-los à pessoa jurídica, mediante uma conta corrente e nem haveria qualquer incidência de contribuição previdenciária para tal operação. Complementa

que, embora tenha juntado documentos aos autos para comprovar o alegado: “...o v. acórdão assim não entendeu e mais, afirma que a recorrente não indica precisamente em que sentido tais elementos provam o que pretende, já que, para o v. acórdão, não basta à recorrente trazer os documentos que entende comprovadores de sua tese, sendo necessário indicar em que aspecto este elemento de prova favorece a recorrente.” Ao final, afirma que reitera o conteúdo da impugnação e abre tópico específico, intitulado “Presunções e a Medida Provisória nº 449/2008”. Em tal tópico, defende a contribuinte que a presunção legal criada pela referida medida provisória, mediante acréscimo do § 8º ao art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, não poderia ter sido utilizada para efeito de lançamento das contribuições relativas a empréstimos e adiantamentos a sócios, uma vez que tal norma não poderia ser aplicada retroativamente para efeito de lançamento de contribuição.

Entendo que o presente tópico/levantamento, foi devida e suficientemente analisado pela autoridade julgadora de piso, nos seguintes termos:

Quanto aos adiantamentos e empréstimos feitos a sócios da atuada, esta argumenta que se tratava de uma operação na qual a empresa, por conta de restrições creditícias, repassava valores aos sócios que realizavam transações comerciais em proveito desta, mediante prestação de contas, e que não há qualquer impedimento para esta prática.

No entanto, a conduta relatada pela atuada não pode ser aceita, primeiramente, por agredir o Princípio Contábil da Entidade, que afirma a autonomia patrimonial, ou seja, o patrimônio da entidade não se confunde com o de outras entidades, nem mesmo com o dos seus sócios ou proprietários.

Além disso, não existe comprovação fática da situação narrada pela empresa. Embora a atuada tenha juntado documentos aos autos afirmando que os mesmos comprovam as operações que diz realizar, não indica precisamente em que sentido tais elementos provam o que pretende, sendo oportuno o esclarecimento de que não basta à impugnante trazer os documentos que entende comprovadores de sua tese, mas também indicar em que aspecto os elementos de prova a favorecem.

Se por um lado, não houve a comprovação de que os sócios realizavam operações em benefício da empresa, também não restou comprovado referirem-se tais lançamentos contábeis a empréstimos e adiantamentos, agindo corretamente a fiscalização ao enquadrar tais pagamentos como salário-de-contribuição sujeito à incidência das contribuições lançadas no presente auto-de-infração.

Conforme demonstrado nos fundamentos da decisão de piso, o procedimento que a recorrente alega ter adotado vai de encontro às normas e princípios contábeis. Ademais, não houve comprovação da efetiva ocorrência da situação descrita pela atuada, devido à falta de indicação precisa da correlação entre os documentos apresentados e o fato alegado, assim como, falta de comprovação de que os sócios realizavam operações em benefício da empresa e de que tais operações seriam atinentes aos empréstimos e adiantamentos recebidos. Devidamente alertada quanto à precariedade dos documentos e seus argumentos, a recorrente apenas reitera a impugnação, motivo pelo qual deve ser mantido o lançamento relativamente a tal levantamento. Sem fundamento ainda as alegações relativas à suposta irretroatividade da MP nº 449, de 2008, uma vez que o mencionado § 8º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela referida medida provisória, não foi utilizado como fundamento legal da atuação.

Levantamentos relativos aos itens 3.6 a 3.6.35 do Relatório Fiscal – Estagiários

Trata-se de levantamentos relativos a contribuições devidas, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, considerados, no todo ou em parte, como estagiários ou contribuintes individuais pelo sujeito passivo, conforme relação de beneficiários desses

pagamentos constante do item 3.6 do Relatório Fiscal. Tais estagiários foram considerados como empregados devido à constatação de irregularidades na relação de estágio mantida com a autuada, quais sejam: a) estagiários sem contrato de estágio; b) pessoal admitido em um dado momento, mas com registro posterior; c) contratos de estágio descaracterizáveis e; d) contribuintes individuais tratados, de fato, como empregados; tudo conforme minuciosamente explicitado no Relatório Fiscal, nas e.fls. 484/512, inclusive com relação nominal de cada um dos beneficiários.

Aduz a recorrente que os contratos de estágios foram firmados com entidade voltada a tal objetivo, ou com a própria instituição de ensino, e que apresentam valores insignificantes, salvo exceções em que a contratação de estagiário seria mais valorizada, não havendo justificativa para a caracterização de vínculo empregatício.

Mais uma vez recorro aos fundamentos do acórdão do julgamento de piso, por entender que o tópico/levantamento foi acertadamente mantido pela autoridade julgadora de primeira instância, nos seguintes termos:

Na seqüência, a autuada questiona o procedimento fiscal que resultou na descaracterização de contratos com estagiários, aduzindo que os pequenos valores pagos a estas pessoas demonstram não terem os mesmos natureza remuneratória. Cita ainda cláusula de contrato com o CIEE.

Apesar dos esforços, não merece acolhida suas alegações.

Quanto aos supostos estagiários sem o contrato de estágio devidamente formalizado, não há dúvidas que tal situação impõe o reconhecimento de tais trabalhadores na condição de segurados empregados, ante a prestação de serviços acompanhada da afronta ao artigo 3º da Lei nº 6.494/77, pelo qual representa requisito formal essencial para o contrato de estágio o Termo de Compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, com interveniência obrigatória da instituição de ensino.

Já em relação aos contratos de estágio formalmente celebrados em conformidade com as exigências legais, sua descaracterização e a subsequente caracterização dos trabalhadores como segurados empregados decorre da verificação fiscal da existência de valores pagos a título de prêmio referentes a horas extras, situação incompatível com a natureza do contrato de estágio que visa precipuamente o fomento do aprendizado prático e a aquisição de experiência, com a preocupação de não comprometer o aprendizado teórico escolar, o que não se observa na situação que se impõe - devido à necessidade do empregador - na qual o trabalhador labora em regime de sobre-jornada.

Sendo incompatível a situação verificada com o contrato de estágio, correto o procedimento fiscal ao considerar como empregados os trabalhadores sujeitos a estas condições de trabalho, o que não se altera pelo valor dos pagamentos efetuados a título de horas extras.

Especificamente em relação à descaracterização do contrato de estágio do Sr. Thiago (*omissis*), correto o procedimento fiscal ao constatar que o trabalhador desempenhava a função de vendedor, diversa, portanto, daquela contratualmente pactuada, recebendo inclusive remuneração diversa daquela constante do Termo de Compromisso (fls.379), que traz a previsão apenas do auxílio mensal no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

Assevera textualmente a cláusula 6ª. do referido instrumento que "*Cabe à CONCEDENTE proporcionar ao ESTAGIÁRIO atividades de aprendizagem social, profissional e cultural, compatível com o curso.*" Decorre logicamente que tais atividades correspondem àquelas descritas na cláusula 3ª no item "Atividades do Estágio", não se podendo adotar o entendimento de que estas atividades estendem-se para o desempenho da função de vendedor, mormente quando não existe previsão legal e nem mesmo contratual, para a remuneração do estagiário mediante a paga de comissões.

Desta forma, ante a constatação fiscal de que o Sr. Thiago desempenhava função diversa daquela para a qual foi contratado como estagiário, sendo remunerado pelo seu exercício de forma distinta da pactuada, não merece retoque o procedimento fiscal calcado na caracterização como empregado do trabalhador em questão, o mesmo se aplicando ao Sr. José Júlio Ribeiro, pouco importando se foi contratado como empregado posteriormente.

A lei do estágio, Lei nº 6.494, de 07 de dezembro de 1977, vigente à época dos fatos, preceituava os requisitos e o processo de formação da relação de trabalho na modalidade estágio, tratando-se de relação sujeita a formalidades; tais como, a celebração de Termo de Compromisso de Estágio e Termo de Convênio; obrigatoria interveniência da instituição de ensino e necessidade de aferição, pela entidade conveniente, da regular situação do estagiário junto ao estabelecimento de ensino. Além da irregular contratação, foram também apontadas situações em que estagiários, com contratos regulares, tiveram tais contratos desfigurados no desenvolvimento de suas atividades junto à autuada, posto que a relação de fato demonstrou uma realidade diversa da declarada nos contratos. Tendo em vista que cada segurado envolve um contexto de fato específico, a fiscalização descreveu no Relatório Fiscal, a especificidade em relação a cada um deles, onde se demonstra situações em que houve recebimento de valores a título de "Prêmio", mas decorrentes de horas-extras trabalhadas; pagamento de comissões de vendas, entre outros. Assim, diante de tais fatos, a fiscalização descaracterizou os respectivos contratos de estágio, considerando o valor da bolsa de estágio, acrescido das horas extras pagas, sob a forma de "prêmios", como salário de contribuição, tudo conforme discriminadamente descrito no relatório, por estagiário. Há textual citação no recurso com relação ao estagiário José Júlio, onde se afirma que não deveria prosperar o lançamento e o fato de que teria sido contratado via UNISAL, com prazo até 14/03/2008. Relevante a reprodução das irregularidades apuradas na contratação do referido "estagiário", conforme apontado no Relatório Fiscal.

3.9.34 Quanto ao segurado Sr. JOSÉ JULIO RIBEIRO, o segurado recebeu bolsa no valor de RS 450,00. Contudo, os documentos constantes dos autos demonstram a emissão de autorização de pagamento de RPA no valor de RS 250,00 em 05/05/06, de RS 150,00 em 20/04/2006; 'RPA03 em 06/2006, RS 250,00; pagamento bancário em 19/07/2006, no valor de RS 250,00; RPA 13 em 03/2007: R\$250,00. Ainda, conforme mensagem eletrônica datada de 11/04/2007, emitida por rubens@seedel.com.br, endereçada a julio@seedel.com.br et alli, o segurado sempre recebeu RS 250,00 "por fora", além do salário de RS 450,00, totalizando RS 700,00, para fins de manutenção da bolsa de estudos. A partir de 08/2007, conforme "solicitação de promoção" datada de 24/08/2007, o salário passou a ser RS 900,00, dos quais, conforme já relatado, RS 350,00 configuram pagamento extra-folha. Aliás, no prontuário do segurado somente há dois recibos de pagamento: um relativo à competência 10/2006, e outro relativo à competência 09/2006, ambos no valor de RS 450,00 a título de salário e sem desconto de INSS. Por fim, consta sua rescisão em 03/2007, mas passou a receber sob a forma de RPA até 01/2008.

O recorte acima demonstra claramente o cuidado da autoridade fiscal lançadora quanto à análise individualizada de cada contratação, devendo ser mantida a autuação com relação aos levantamentos de estagiários caracterizados como empregados.

Levantamento relativo ao itens 3.7 – "JMC"

O presente levantamento refere-se a contribuições devidas em face de remuneração paga, devida ou creditada a segurado contribuinte individual, considerado pela fiscalização como segurado empregado, em relação ao Sr. Julio Cesar. Consta no Relatório Fiscal que o início do procedimento de auditoria fiscal junto à autuada se deu em 10/03/2008, ocasião em que o Sr. Júlio César recebeu a fiscalização se autodeclarando Gerente do sujeito passivo. Ainda segundo informações orais colhidas do próprio Sr. Júlio, este teria sido vinculado

à empresa Corporate Consulting até o ano de 2007. Entretanto, por volta de outubro de 2007, fora convidado a permanecer vinculado diretamente à atuada, na qualidade de contribuinte individual, reorganizando a empresa e atuando como gerente. Não obstante, somente consta a efetiva contratação do Sr. Júlio na data de 02/05/2008, conforme apurado no Livro de Registro de Empregados da recorrente. Foi apurado pela fiscalização pagamentos regulares efetuados ao Sr. Júlio César que autorizam considerar tal cidadão como vinculado à atuada desde a competência 11/2006, onde destaco os seguintes excertos do Relatório:

3.7.3 Desde logo, parece claro e contraditório o suporte fático sobre o qual se assenta a situação do referido segurado. É dizer, como poderia ser admitido somente em 02/05/2008 e ter atendido a fiscalização já em 10/03/2008, ou mesmo, ainda que se desconsidere esta informação, em 02/04/2008?! Assim, resta contextualizar e aprofundar a descrição dos fatos.

3.7.4 Segundo informações verbais colhidas do próprio segurado, o Sr. Julio era vinculado à empresa Corporate Consulting; em 2007, por volta de outubro, devido às dificuldades financeiras e econômicas pelas quais supostamente passava o sujeito passivo, por razões de foro íntimo, fora convidado a permanecer vinculado ao sujeito passivo, agora, na qualidade de contribuinte individual, reorganizando a empresa, atuando como efetivo gerente do mesmo. Não houve a demonstração de quaisquer dos fatos narrados.

3.7.5 Como salientado alhures, o sujeito passivo apresentou contabilidade integral relativamente ao exercício de 2007. Assim, a fiscalização apurou que na competência janeiro de 2007 houve um pagamento de R\$ 352,69 (trezentos e cinquenta e dois reais e sessenta e nove centavos) relativo a despesas de viagens e estadias em relação ao segurado (conta 51110051222); ainda, em novembro de 2007 a contabilidade registra pagamento de antecipação de 13º salário ao referido segurado, no valor de R\$ 3.650,00 (três mil, seiscentos e cinquenta reais (contai 1602008147)); mais uma vez, em dezembro de 2007, verifica-se o pagamento da 2ª parcela do 13º salário de igual valor à antecipação (conta 21501002276); mais ainda, na mesma competência dezembro de 2007, há dois lançamentos na conta de comissões a pagar (21701002367) relativos a comissões, tendo como beneficiário o Sr. Julio Cesar (*omissis*).

3.7.6 Assim, muito embora a fiscalização esteja adstrita ao período autorizado para fiscalização, que, *in casu*, por se tratar de fato gerador não declarado em GFIP, não se estende além de 10/2007, não pode a mesma fiscalização ignorar tais fatos, pois os mesmos repercutem ao passado. É fácil denotar tal conclusão a partir do fato que é evidente a todo aquele que minimamente conhece a legislação trabalhista, ainda que não letrado nesta ciência, que somente tem direito a 13º salário o empregado que já conte com um período de mais de 15 dias de admissão. Neste caso, seria o valor proporcional. Contudo, vê-se que os lançamentos de 13º salário resultam em importe financeiro elevado, o que descaracteriza a mera contratação recente em relação à competência 12/2007. Vê-se claramente este fato a partir da cópia do LRE juntada aos autos que indica como salário o valor de R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais).

3.7.7 Destarte, há um contexto fático que torna absolutamente contraditória a situação do referido segurado. A um, porque recebeu 13º salário, o que o descaracteriza como contribuinte individual; a dois, porque a data de admissão não confere com o exercício de fato de sua função de gerente administrativo; a três, porque o sujeito passivo se utiliza de interposta pessoa jurídica por ele mesmo criado para vincular segurado que lhe presta diretamente serviços.

3.7.8 Robora para a dúvida sobre a situação do segurado o fato de que a 5ª alteração contratual do sujeito passivo, datada de 28/02/2008 conta com a assinatura do referido segurado como testemunha! Quanto à questão da sua vinculação ao sujeito passivo, a fiscalização junta aos autos alguns e-mails onde consta como destinatário, também, o referido segurado. Ressalte-se, neste particular, que a fiscalização não violou sigilo de comunicações, porquanto trata-se de mensagem enviado pelo próprio Auditor que este relatório subscreve, em face de mensagem legítima sem contudo ilícito ou imoral.

3.7.9 A título de ilustração, a contabilidade do ano de 2006 demonstra pagamentos de despesas de viagens e representações feitas ao Sr. Julio Cesar (*omissis*) em novembro e dezembro do respectivo ano, conforme quadro abaixo:

nov/06	6102051400	VIAGENS E REPRESENTAÇÕES	JULIO CORREIA	429,60
nov/06	6102051400	VIAGENS E REPRESENTAÇÕES	JULIO CORREIA	535,51
nov/06	6102051400	VIAGENS E REPRESENTAÇÕES	JULIO CORREIA	123,20
dez/06	6102051400	VIAGENS E REPRESENTAÇÕES	JULIO CORREIA	486,29
dez/06	6102051400	VIAGENS E REPRESENTAÇÕES	JULIO CORREIA	750,00

3.7.10 De outro lado, a última nota fiscal de prestação de serviços emitida pela empresa Corporate Consulting (NF nº 51), ao menos pelo que consta da contabilidade, data de outubro de 2006, no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), também não apresentada à fiscalização (conta 6102050700 - SERV PREST - PESSOA JURÍDICA).

3.7.11 Em um cenário de negócios e de contratação normal, a praxis demonstra que a empresa contratada assume os encargos do pessoal que disponibiliza ao contratante. Assim, a empresa contratante - no caso, o sujeito passivo - realiza o pagamento da nota fiscal de serviços que, por óbvio, deverá incluir todos os gastos e despesas realizados, acrescidos do valor dos serviços efetivamente prestados. Na medida em que o sujeito passivo arca com custos relativos à prestação de serviços e os paga diretamente ao preposto ou funcionário da empresa contratada há um desvirtuamento efetivo da situação fática de contratação, ensejando a revisão da natureza jurídica do vínculo que se estabelece entre empresas contratante e contratada. Com efeito, a sistemática implícita relativa aos *naturalia negotii*, oriundo da emanção ordinária da essência do contrato, resta afetada pelo pagamento direto, de molde a situar a operação como efetivo e autônomo vínculo, desfazendo-se a singela contratação jurídica operada por negócio jurídico destoante da realidade fenomênica.

(...)

3.7.13 O próprio fato de haver uma contratação por interposta pessoa jurídica demonstra que não se trata de uma situação que se possa entender como correta. A demonstrá-la: o segurado continua, de fato, atuando em representação física e formal em nome do sujeito passivo. Se realmente fosse efetiva e verdadeira a contratação demonstrada no LRE cuja cópia consta dos autos, não haveria de ter recepcionado a fiscalização, tampouco recebido solicitações por email. Ressalte-se, por oportuno, que o próprio segurado solicitou que os emails endereçados ao RH (Srta. Juliana Erika (*omissis*)), lhes fossem enviados em cópia, no que foi prontamente atendido pela fiscalização. A própria diretoria do sujeito passivo sequer atendeu a fiscalização ou, ao menos, se interessou em buscar esclarecimentos acerca do andamento do procedimento fiscal; não que tal conduta seja obrigatória; mas é o mínimo que se espera daquele que não tem alguém para representa-lo e colher as informações desejadas. Assim, serviu-se o sujeito passivo do segurado em epígrafe para tal mister, o que demonstra efetiva vinculação de fato ao sujeito passivo e não à pessoa jurídica em relação à qual se encontra registrado no LRE. Por fim, documentos apresentados pelo próprio Sr. Julio (*omissis*) demonstram quem em 06/2007, o mesmo recebeu pelo sujeito passivo o valor de R\$ 3.800,00 (três mil e oitocentos reais) de salário; em 07/2007, recebeu R\$ 1.000,00 (mil reais).

3.7.14 Diante do contexto apresentado, a fiscalização considerou o valor pago a título de 13º salário (R\$ 7.300,00) como salário integral e o projetou desde 11/2006 até 10/2007, como salário de contribuição, procedendo ao enquadramento do Sr. Julio (*omissis*) como segurado empregado.

Alega a recorrente que o senhor Júlio de fato teria sido contratado por uma outra pessoa jurídica, de nome Corporate Consulting, a qual lhe prestava serviços de assessoria econômico-financeira e que somente em outubro/2007 teria referido senhor sido convidado a lhe

prestar diretamente serviços de administração. Anexa cópia do contrato de prestação de serviços firmado com a Corporate Consulting, para prestação de serviços de assessoria econômico-financeira. Afirma que o Sr. Júlio representava a empresa Corporate e que o contrato firmado entre as duas empresas continha cláusula em que as despesas com locomoção e hospedagem dos executores do serviços seriam pagos pela recorrente (contratante). Daí os pagamentos apurados na contabilidade de valores relativos a viagens e estadia ao Sr. Júlio. Acrescenta que os valores de R\$ 3.750,00, pagos em novembro e dezembro de 2007, não se refeririam a 13º salário, e sim remuneração por serviços prestados e que as quantias apuradas a título de “comissões a pagar”, refletem o caráter de serviços profissionais prestados pelo Sr. Júlio como assessor contábil e administrativo. Esclarece que o fato de o Sr. Júlio, mesmo antes da contratação, possuir um *e-mail* corporativo com o domínio da autuada, nada modificaria a relação, pois se trata de uma ferramenta de trabalho que poderia ser disponibilizada a prestadores de serviço sem vínculo empregatício, como no caso.

Mais uma vez tenho como suficientes os fundamentos da decisão de piso para manutenção do lançamento relativamente ao levantamento do item 3.7 “JMC”, motivo pelo qual passo a reproduzi-los e os adoto como razão de decidir:

Quanto à caracterização do Sr. Júlio César (omissis) como segurado empregado, o entendimento adotado pela fiscalização não deve ser revisto.

O décimo terceiro salário ou gratificação natalina consiste em verba devida ao trabalhador que labora sob o manto do contrato de emprego, sendo constatado pelo agente fiscalizador o pagamento desta verba em 2007, fato que abaliza o entendimento de que o Sr. Júlio prestou serviços à autuada na condição de empregado neste período.

Não há nos autos qualquer prova da excepcional situação alegada pela empresa de se convencionar o pagamento do décimo terceiro integral relativo ao exercício no caso do contrato abranger apenas parcialmente o período, devendo prevalecer a situação normal que corresponde ao trabalho no período integral para o pagamento integral da verba.

A empresa também afirma que tais valores não correspondem ao décimo terceiro salário. No entanto, não produz qualquer elemento probatório que pudesse comprovar tratem-se tais valores de pagamentos diversos, o que lhe caberia diante da precisa indicação da fiscalização acerca da verificação do pagamento da verba em questão (As fls. 254, item "3.7.5." do Relatório Fiscal a fiscalização indica a competência e a conta contábil na qual foram registrados pagamentos a título de décimo terceiro salário ao Sr. Júlio).

Desta feita, considerando-se que o Sr. Júlio foi formalmente admitido como empregado, ainda que de empresa diversa (Seed' el Transportes Ltda - EPP), apenas em 02/05/2008 e que o pagamento do décimo terceiro foi verificado no ano de 2007, correta a caracterização do vínculo empregatício neste período (2007) e também nos meses anteriores (desde novembro de 2006) nos quais comprovou-se o pagamento de valores ao trabalhador, ou seja, restou constatada a prestação de serviços por parte deste.

Com relação ao contrato firmado entre a impugnante e a empresa Corporate Consulting (fls. 407/415), o mesmo não é vinculado à atuação do Sr. Júlio, não tendo a autuada produzido prova capaz de demonstrar qualquer ligação entre a citada empresa de consultoria e o Sr. Júlio, o que poderia representar - caso comprovado - o ponto inicial para se confirmar que o mesmo estaria prestando serviços na autuada em decorrência do citado contrato.

O contexto trazido nos autos revela, portanto, que o Sr. Júlio prestou serviços diretamente à autuada, não se aplicando ao caso o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 posto que este direciona-se apenas quando a prestação de serviços der-se efetivamente por pessoa jurídica.

Assim sendo, uma vez verificada, de fato, a prestação de serviços por trabalhador na condição de segurado empregado, o citado dispositivo legal não obsta que a fiscalização dê ao caso tratamento condizente com a situação fática verificada.

Quer seja pelo recebimento de décimo terceiro salário antes de sua contratação formal na condição de empregado, quer se leve em conta que o Sr. Júlio desempenhava antes de sua admissão como empregado a mesma função que passou a desempenhar nesta condição, quer se considere que a atuada não demonstrou que o contrato com a empresa Corporate Consulting incluía os serviços prestados pelo Sr. Júlio, não se pode afastar a conclusão fiscal pela caracterização do vínculo empregatício, preenchidos os requisitos previstos no artigo 12 da Lei nº 8.212/91 que o enquadram na condição de segurado empregado, sendo certo que tal conclusão, ante os fatos narrados no Relatório Fiscal, mostra-se precedida da necessária prudência e cautela por parte da autoridade fiscal.

Os elementos trazidos aos autos evidenciam que Sr. Júlio prestou serviços diretamente à atuada em período anterior à sua formal contratação, justificando o lançamento da diferença apurada, relativa às competências em que não houve recolhimento de contribuições concernentes ao referido prestador de serviços.

Levantamento relativo ao itens 3.10 – “PR1” – *pro-labore*

Tratam-se de valores pagos a título de *pro-labore* a sócios do sujeito passivo, apurados em lançamentos contábeis e não declarados em GFIP.

Segundo entendimento da recorrente, sendo optante pela apuração do IRPJ com base no lucro presumido, somente o que for por ela declarado oficialmente como *pro labore* assim deve ser tributado; valores estes que serviriam para computo na aposentaria individual de cada segurado. Dessa forma, ainda conforme a contribuinte, aos demais valores, quaisquer que sejam, não se poderia imputar com natureza de *pro labore* tal como pretende o lançamento, sendo imputáveis como lucros distribuídos aos beneficiários.

Conforme já explicitado por ocasião da análise dos Levantamentos “ALU ALUGUÉIS DE SÓCIOS” e AL1 - ALUGUÉIS DE EMPREGADOS”, não procedem as afirmações da recorrente de que a opção pelo lucro presumido lhe permitiria escriturar os fatos geradores ao arrepio das regras contábeis, sob argumento de que no final, tudo não passará de valores automaticamente distribuídos aos sócios. Independente de sua forma de apuração do IRPJ, a atuada submete-se a todas as regras aplicáveis às empresas em geral quanto à hipótese de incidência e base de cálculo das contribuições previdenciárias. Novamente de se destacar o comando do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, com destaque para os incisos I e III, onde é apresentado o conceito de salário de contribuição, para efeito de apuração das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e do próprio segurado:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

O pagamento de *pro-labore* apurado no presente levantamento enquadra-se totalmente no conceito de salário-de-contribuição definido no comando normativo acima reproduzido, sendo devida a respectiva contribuição. Por outro lado, não se sustenta a afirmação de que, uma vez optante pelo lucro presumido, todo e qualquer pagamento ou crédito efetuado pela pessoa jurídica em favor de seus sócios deve ser considerado como distribuição de lucro não tributável, mantido portanto o lançamento também relativamente à presente infração.

Em conclusão, verifica-se que o lançamento foi efetuado com total observância do disposto na legislação tributária, sendo descritas com clareza as irregularidades apuradas, o enquadramento legal, tanto da infração como da cobrança da multa, e oportunizada à autuada, todas as possibilidades de apresentação de argumentos e documentos em sua defesa, devendo ser mantida a autuação, que se encontra totalmente respaldada nos estritos ditames legais e devidamente motivada.

Finalmente, quanto ao requerimento de que sejam apreciados simultaneamente os autos de infrações relativos aos processos nºs 10805.002337/2008-09; 10805.002336/2008-56 e 10805.002335/2008-10, cumpre informar que o processo de nº 10805.002336/2008-56, está sendo objeto de apreciação e julgamento nesta mesma sessão. Quanto ao processo de nº 10805.002337/2008-09, esse já foi objeto de julgamento neste Conselho em sessão ocorrida no dia 13/04/2016. Na ocasião de referido julgamento o pleito de apreciação conjunta foi indeferido, sob fundamento de que: “...cada processo deve dispor dos elementos suficientes e necessários à sua análise, de modo que não resulta em qualquer prejuízo de ordem processual ao sujeito passivo a apreciação dos mesmos em separado.” Portanto, este último processo já foi julgado em 13/04/2016,, sendo exarado o Acórdão nº 2401-004.295 da 1ª Turma Ordinária/4ª Câmara, desta 2ª Seção de Julgamento do CARF.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos