



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.720301/2013-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.337 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2023
Recorrente KYROS CONSULTORIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA POR AUSÊNCIA DE PRÉVIA MANIFESTAÇÃO - NULIDADE INEXISTENTE

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Sum. Carf nº 162)

PODERES DA FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A autoridade tributária tem o poder de desconsiderar o vínculo pactuado, se diverso, e efetuar o enquadramento como segurado empregado do trabalhador, nos termos de lei específica.

NULIDADE DE DECISÃO ADMINISTRATIVA NÃO VERIFICADA

São nulas as decisões tomadas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, se inexistentes essas circunstâncias não há nulidade.

DECISÃO SUCINTA - NULIDADE NÃO VERIFICADA

Não é nula a decisão fundamentada de autoridade competente se inexistente preterição do direito de defesa, ainda que analise os fatos e o direito sucintamente, não sendo determinante o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

PODERES DO JULGADOR ADMINISTRATIVO - REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA

Cabe ao juízo administrativo decidir pela realização de diligência ou perícia, de ofício ou a requerimento, sempre que entender necessária a providência, podendo indeferir pedido quando prescindível ou impraticável.

Recurso Voluntário improcedente

Crédito Tributário mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencida a conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, que deu-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

I. AUTUAÇÃO

Em 04/10/2013, fls. 677, o contribuinte foi regularmente notificado da constituição de créditos tributários para cobrança de contribuições sociais previdenciárias decorrentes de obrigações principais, Auto de Infração nº 51.045.442-9 (Patronal) Empresa e Sat/Rat; Auto de Infração nº 51.045.443-7 Segurados; Auto de Infração nº 51.045.444-5 Terceiros e de obrigações acessórias, Auto de Infração nº 51.045.445-3 CFL 30, Auto de Infração nº 51.045.446-1 CFL 59, **referentes a períodos de 01/2009 a 12/2010**, com aplicação de **multa de ofício** (75% e 150% - fls. 904/928) e juros, quanto às obrigações principais, **totalizando o montante em R\$ 6.757.574,98**, conforme fls. 2/59.

A exação está instruída com relatório (Refisc), fls. 60/86, circunstanciando os fatos e fundamentos de direito, sendo precedida por ação fiscal, Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 0610900.2013.00002, expedido para fiscalização de mesmo período, iniciado em 06/02/2013, precisamente às 09:50 e encerrado em 30/09/2013, conforme fls. 588 a 660.

Em apertada síntese, trata-se da constatação da utilização desvirtuada, quanto à natureza jurídica, de contratos de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, estágios e registros contábeis a título de pagamentos extras, que pelos motivos expostos pela autoridade tributária, foram caracterizados como salário contribuição, para fins de incidência das contribuições previdenciárias, além da verificação do descumprimento daquelas obrigações acessórias consequentes (preparação de folhas de pagamento das remunerações e omissão na arrecadação dos respectivos tributos – CFL 30 e 59).

Para instruir o processo com respectivos elementos de prova, conforme prevê o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, foram juntadas planilhas, cópias de documentos, conforme se vê a fls. 87/676.

Conta dos autos termo de sujeição passiva solidária, fls. 580/581, porém não localizada a ciência da segunda empresa, KYROS TECNOLOGIA LTDA.

II. DEFESA

Irresignado com o lançamento, o contribuinte apresentou defesa em 01/11/2013, fls. 684/717, com suas alegações e teses jurídicas, pugnano ao final pela procedência de sua impugnação.

Juntou cópia de documentos, conforme fls. 718 e ss.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/RPO julgou em 28/04/2014 a impugnação improcedente, Acórdão n.º 14-50.041, fls. 932/996, conforme ementa abaixo transcrita:

PREVIDENCIÁRIO. TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. A terceirização ilícita constitui modalidade irregular de contratação quando utilizada sob a forma de interposição de pessoas com vistas à violação da legislação tributária.

É considerada ilícita a terceirização integral da atividade-fim da empresa, mediante contratação de empresa prestadora de serviços sem autonomia operacional e financeira à execução independente dos serviços.

A liberdade do exercício da atividade econômica pressupõe a licitude e o respeito aos princípios e normas trabalhistas e tributários, como forma de harmonização dos preceitos constitucionais.

PREVIDENCIÁRIO. SEGURADOS. RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA.

É cabível a verificação da condição de segurado empregado em relação a mão-de-obra vinculada a prestador de serviço diverso do contribuinte, em relação à qual haja evidência da sua utilização como interposta pessoa, resultante da verificação de fatos capazes de ensejar a relação de emprego disfarçada.

LANÇAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AFASTAMENTO DOS EFEITOS DO NEGÓCIO JURÍDICO. DISTINÇÃO.

No âmbito do procedimento administrativo fiscal e do processo administrativo tributário não cabe o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, enquanto expediente inerente à execução civil patrimonial.

À autoridade administrativa fiscal cabe a prerrogativa do afastamento dos efeitos de negócio jurídico praticado com simulação ou fraude, reconhecendo-se a verdadeira intenção das partes. Inteligência do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN.

PREVIDENCIÁRIO. REEMBOLSOS DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a prestadores de serviços a título de reembolso, considerados como empregados pela fiscalização, quando não comprovadas as despesas em relação às quais se faz o reembolso.

Incabível falar-se em reembolso em relação aos valores pagos ou creditados sem a correspondente demonstração de que tais pagamentos visam recompor o gasto feito pelo empregado no exercício de suas atividades laborativas.

PREVIDENCIÁRIO. PRO LABORE INDIRETO. INCIDÊNCIA. Incidem contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de pro labore indireto, utilizando-se como mecanismo de pagamento a transferências de recursos entre pessoas jurídicas, com nítido caráter de interposição irregular de pessoas.

PREVIDENCIÁRIO. ESTÁGIO. VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

Incide contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pelo contribuinte a prestadores de serviços contratados a título de estágio, quando ausente os elementos necessários à caracterização desta relação especial de trabalho, ou, ainda, quando violados os preceitos contidos na legislação de regência.

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS POR INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. QUALIFICADA.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da fraude, a situação onde o sujeito passivo simula relação contratual de prestação de serviços, utilizando-se de mão-de-obra vinculada a prestadores de serviço, em manifesta interposição irregular de pessoa jurídica, com vistas à violação da legislação tributária.

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO.

Constitui infração à legislação tributária, passível da aplicação de penalidade pecuniária, o fato do contribuinte elaborar suas folhas de pagamento com omissão de segurados empregados e suas respectivas remunerações.

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCONTO DA CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO. Constitui infração à legislação tributária, passível da aplicação de penalidade pecuniária, o fato do contribuinte deixar de proceder ao desconto das contribuições devidas pelos segurados empregados.

A contribuinte foi regulamente notificada em 21/05/2014, fls. 998 e 1.014.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente interpôs em 20/06/2014 recurso voluntário com as seguintes alegações, fls. 1.031 e ss:

a) Preliminares

- Violação ao princípio de ampla defesa

Aduziu violação ao princípio da ampla defesa em razão da impossibilidade de manifestar-se quanto à alegada documentação deficiente, em momento prévio à lavratura do auto de infração.

Trouxe entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal – STF, RE 594.296, quanto à intimação prévia da administração pública para a ulterior tomada de qualquer decisão que interfira no patrimônio do administrado.

Combateu a amostragem utilizada no relatório fiscal, quanto à identificação de irregularidades, nos seguintes termos:

30 No caso dos autos, o lançamento já se encontra contaminado por não permitir nem à Impugnante à adequada provocação do seu controle, nem a essa Autoridade Julgadora o adequado controle de ofício do mesmo, haja vista que o relatório fiscal não descreve todos os fatos ocorridos durante a fiscalização, notadamente quais as informações que não foram prestadas pela Impugnante, tendo mesmo assim promovido o lançamento.

- Inobservância de procedimento próprio para caracterização de fraude – multa qualificada

Alegou que foi inobservado procedimento exigido pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN:

37 O caráter fraudulento do uso das pessoas jurídicas foi, portanto, premissa repetidamente afirmada no acórdão recorrido! A prerrogativa das Autoridades administrativas para desconsiderar atos ou negócios jurídicos que tenham sido praticados com fraude encontra-se previsto no parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: ...

38 É indubitoso que ao conferir à Autoridade fazendária a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, o exercício J dessa prerrogativa foi condicionado à observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

(...)

55 Nesses termos, o lançamento encontra-se eivado de nulidade por não ter sido concedido à Recorrente o direito de sua prévia oitiva especificamente quanto à

descharacterização de seus contratos, como lhe assegura o artigo 116, parágrafo único do CTN c/c o artigo 30, inciso III, da Lei Federal n.º 9.784/1999.

- Decisão proferida sem a certeza dos fatos e sem conversão em diligência para esclarecimento

Ataca a decisão de origem quanto à ausência de segurança do julgador para fato determinado, ao se utilizar da expressão “parecem exercer funções atinentes aos serviços prestados pelo contribuinte”; “Assim, não me sinto seguro em reconhecer que aos referidos auxiliares fosse atribuída a execução dos serviços prestados pelo contribuinte...”:

57 O que se constata nesse excerto é que o julgamento foi proferido pela ausência de certeza ou segurança do julgador quanto a fato determinado. Em suma, pelos elementos constantes dos autos, o julgador reconhece existir dúvida quanto ao tema tratado, haja vista que a dúvida nada mais é do que a ausência de certeza.

(...)

65 Nesses termos, a incerteza quanto aos fatos manifestada no v. acórdão recorrido de modo algum poderia conduzir à manutenção do lançamento, mas certamente deveria obrigar o julgador a converter o feito em diligência para o melhor esclarecimento dos fatos que teve por obscuros.

(...)

67 Nessa condição, o julgado recorrido afigura-se nulo pois existindo dúvidas quanto aos fatos discutidos no lançamento, seria necessária a conversão do feito em diligência para o esclarecimento da dúvidas expressadas pelo Relator, haja vista a função de controle do ato administrativo desempenhada pelo julgamento.

- Modificação dos fundamentos pelo acórdão recorrido

A recorrente alegou em sua impugnação haver ambivalência no relatório fiscal ao afirmar que os contratos das pessoas jurídicas e os de prestação de serviços apenas mascararam a efetiva realidade da contratação de pessoas físicas, porém, referido relatório também justificou a tributação de valores pagos a título de reembolso de despesas por esses mesmos contratos.

Ao analisar essa tese, afirma a peça recursal que a decisão de origem refutou a ambivalência alegada com a justificativa de que não houve desconsideração da personalidade jurídica, **apenas desconsideradas a existência do contrato de prestação de serviços:**

77 **Observa-se que o acórdão recorrido limitou-se a sustentar uma linha de convencimento incompatível com o teor do relatório fiscal, posto naquele estar**

explícita a justificativa de tributação das despesas ante a constatação de que "(...) não constou de contrato de prestação de serviços (...cláusula contemplando o reembolso de despesas com combustível, supermercado, alimentação." (grifo do autor)

78 Desse modo, insistir no entendimento de que foi desconsiderado o contrato de prestação de serviços implica em rejeitar a literalidade do que contido no relatório fiscal, situação suficiente a demonstrar a insubsistência, nesse ponto, do acórdão recorrido. (grifo do autor)

83 Desse modo, num primeiro momento o Julgador reconheceu que não tinha informações da atribuições dos auxiliares e, em passo seguinte, afirma que os auxiliares desempenham função modesta, por isso mesmo, incompatível com a especialização dos serviços oferecida pela Recorrente.

84 Estridente assim a contradição, pois não pode o Julgador formular juízo de valor de fatos - aptidão técnica dos "auxiliares"- a respeito dos quais ele declara textualmente não haver informação dos mesmos nos autos. (grifo do autor)

- Decisão sintética com falta de abordagem de questão fundamental

Aduz que o acórdão recorrido, ao sintetizar os argumentos jurídicos postos na peça impugnatória deixou de abordar questão fundamental, **o local da prestação dos serviços**:

86 Em primeiro lugar, os tópicos sumariados no v. cordão recorrido e que pretenderam sintetizar os argumentos utilizados na impugnação não abordaram questão fundamental, qual seja, o local da prestação dos serviços para os quais a Recorrente era contratada.

87 Essa questão é fundamental porque existiram inúmeros pagamentos considerados irregulares no relatório fiscal a título de lanches, combustível e supermercado, etc, que somente se justificam em razão dos deslocamentos demandados pelos prestadores de serviço.

88 No curso da fiscalização a Recorrente foi indagada sobre o local de trabalho dos Prestadores de Serviço. Sendo a sua atividade Tecnologia da Informação, a resposta dada foi que esse local de trabalho é flexível, conforme o estado de desenvolvimento de cada projeto, podendo ser o estabelecimento do cliente da Impugnante, o estabelecimento da Impugnante ou remotamente.

(...)

90 Assim, o fato do acórdão não ter considerado em sua análise essa particularidade do local de prestação dos serviços da Recorrente prejudicou sensivelmente a análise da defesa, posto que obviamente as despesas relevantes a título de combustível, supermercado e lanche serão reputadas injustificáveis.

(...)

96 A Impugnante esclareceu itens atrás que, ao contrário do que afirmado no relatório, desenvolve com frequência trabalhos fora de Uberlândia. Obviamente todas as despesas relativas ao desempenho de tais trabalhos como transporte, alimentação, hospedagem, etc são ajustados com o Clientes mediante o devido reembolso, segundo critérios previamente acordados.

- Decisão baseada em datas conflitantes e não nas atividades da empresa quanto ao lançamento em razão de pró-labore indireto

Argumenta que na decisão recorrida a Empresa LCM INFORMÁTICA LTDA teve atividades encerradas em 26/05/2010, portanto anterior aos pagamentos de combustíveis realizados em 21/12/2010, PORÉM, não se refere às atividades de referida empresa:

97 A motivação desse item decorreu especialmente de pagamentos efetuados em favor da empresa LCM Informática Ltda.

98 Segundo relata o acórdão recorrido, "pelas informações trazidas pela fiscalização às fls. 225/226, a referida empresa (LCM INFORMÁTICA LTDA.) teve suas atividades encerradas em 26/05/2010, isto é, bem antes dos pagamentos realizados em 21/12/2010."

99 Advirta-se que as fls. 225/226 mencionadas no acórdão dizem respeito a despesas de combustível, nada se referido às atividades da empresa LCM Informática Ltda.

100 Além disso, quanto às demais questões de reembolso notadamente de combustível, a Recorrente esclareceu a aplicação às mesmas do raciocínio aplicável aos demais Prestadores de Serviço, sem que o acórdão nada manifestasse a respeito.

b) Mérito

- Caracterização de vínculo empregatício com estagiários sem especificação de provas

Segundo a peça recursal, houve consignação quanto à deficiência de documentos, CONTUDO não foram especificados quais aqueles que deixaram de ser fornecidos à fiscalização.

c) Pedidos

Requeru o conhecimento e provimento do recurso interposto:

108 Diante de todo o exposto, **requer a Recorrente seja conhecido e provido o presente recurso**, a fim de:

- a) **declarar a nulidade do lançamento** por não ter sido observado o devido processo legal na forma preconizada pelo parágrafo único, do artigo 116, do CTN c/c o artigo 30, inciso III, da Lei Federal n.º 9.784/1999;

b) caso assim não entenda esse Julgador, **seja declarada a nulidade do lançamento** pelas ambivalencias demonstradas no relatório fiscal e não esclarecidas no acórdão, notadamente quanto ao fato de não estar definido se a fraude alegada consistiria na utilização das pessoas Jurídicas, nos contratos de prestação de serviços ou em ambos;

c) caso assim não entenda esse Órgão Julgador, **seja declarada a nulidade do acórdão recorrido, por não ter sido o julgamento convertido em diligência**, apesar dos esclarecimentos de fato reputados necessários pelo Sr. Relator do feito, tendo em conta o caráter de controle do ato administrativo desempenhado no julgamento da impugnação;

V. PETIÇÃO POSTERIOR

Em 04/05/2023, precisamente às 17:32:31, a recorrente apresentou petição em que aduz que o lançamento se baseou em súmula superada pela STF, Súmula nº 331 do TST, conforme o julgamento realizado no Recurso Extraordinário nº 958.252, em sede de repercussão geral, **donde requer que seja declarada nula a exação, fls. 1130 e ss.**

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço.

Admito também a petição de fls. 1130 e ss com fundamento no art. 16, §4º b do Decreto nº 70.235, de 1972.

II. PRELIMINARES

a) Alegação de violação ao princípio da ampla defesa

A recorrente entendeu ter ferido o seu direito à ampla defesa em razão de alegada impossibilidade de sua manifestação prévia quanto à documentação deficiente apontada na exação.

Quanto ao tema, primeiramente aplico precedente deste Conselho, quanto ao contraditório e ampla defesa, vez que o contencioso que permite à recorrente o exercício da garantia constitucional tem seu início na apresentação da impugnação:

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Sum. Carf n.º 162)

Ademais, o art. 14 do Decreto n.º 70.235, de 1972 é muito claro quanto ao nascimento da lide administrativa:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Registre-se também que foi iniciado procedimento fiscal específico e anterior ao lançamento, com termo de início, fim, intimações para o atendimento de diversas exigências e respectiva ciência da contribuinte, conforme se vê a fls. 588/677.

Sem razão a recorrente.

b) Alegação de inobservância de procedimento próprio para caracterização de fraude – multa qualificada

A defesa argumenta que não houve observância de procedimento próprio, por determinação do parágrafo único do art. 116 do CTN, que diz:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. **A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.** (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001) (grifo do autor)

Ao examinar a exação, fls. 62/63, verifiquei que a fundamentação no art. 116, parágrafo único do CTN foi feita de modo combinado com lei ordinária específica do tributo

previdenciário, que trata de modo claro os poderes de fiscalização, conforme art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991 (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009), sendo o dispositivo regulamentado no art. 229, §2º c/c art. 9º, I, *caput*, ambos do Decreto n.º 3.048, de 1999 (Regulamento da Previdência Social – RPS), que diz:

(Decreto n.º 3.048, de 1999)

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

I - como empregado:

(Art. 229)

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

Resta suficientemente clara a observância daquelas normas estabelecidas, *in casu*, para a autoridade tributária desconsiderar o vínculo pactuado, haja vista a constatação de dissimulação da ocorrência do fato gerador previdenciário, conforme consta do relatório.

Sem razão a recorrente.

- c) Alegação de ausência de convicção da decisão sem a certeza dos fatos e sem conversão em diligência para esclarecimento

Ao examinar o argumento, verifico que se baseia em expressões utilizadas pelo julgador, tal como “parecem exercer funções atinentes aos serviços prestados pelo contribuinte”; “Assim, não me sinto seguro em reconhecer que aos referidos auxiliares fosse atribuída a execução dos serviços prestados pelo contribuinte...”

Primeiramente há que se destacar que, em matéria preliminar de nulidade de decisão em processo administrativo fiscal, é preciso examinar o disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1970, que dispõe o vício material somente por falta de competência da autoridade que praticou o ato ou se houver preterição do direito de defesa:

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.

Ao examinar o acórdão de sessenta e cinco laudas, fls. 932/996, o que se vê é a exaustão da análise das alegações do contribuinte, e que este demonstra CLARO e AMPLO conhecimento daqueles fatos geradores tributários a ele imputados, tanto que utilizou exaustivamente de seu direito nas duas peças de defesa apresentadas (impugnação e recurso voluntário).

Portanto, trata-se tão somente da contrariedade da recorrente com o decidido em primeira instância administrativa, o que não permite, de modo algum, anular a decisão de origem.

Sem razão a recorrente.

d) Alegação de modificação dos fundamentos pelo acórdão recorrido

Entendeu a recorrente que o acórdão de primeiro grau sustentou uma linha de convencimento incompatível com o relatório fiscal, pois que foram considerados os contratos de prestação de serviços na exação, já que houve tributação utilizando valores neles constantes.

Ao verificar o acórdão, fls. 955/957, em cotejo com o relatório fiscal, especificamente a fls. 70, o que se vê é que não houve a desconsideração na exação da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, mas sim a caracterização dos representantes destas como segurados empregados, **inexistindo modificação dos fundamentos legais utilizados**:

Acórdão recorrido

À vista disto, descabe falar-se em desconsideração da personalidade jurídica. O que se tem no caso dos autos, até por afirmação da fiscalização, é o reconhecimento por si só da condição de segurado empregado em relação aos segurados vinculados aos prestadores de serviços, pelo fato destes prestadores pessoas jurídicas, por meio de contrato de prestação de serviços, terem sido utilizados como forma a burlar a legislação tributária, servindo como interpostas pessoas, sem qualquer afastamento jurídico do fenômeno da personificação.

Relatório Fiscal

4.1.16 - Ressaltamos que não ocorreu a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, mas sim a caracterização dos seus representantes, assim identificados pelo sujeito passivo nos contratos de prestação de serviços, como segurado empregado perante a Previdência Social, por restarem configurados os requisitos da relação de emprego, em conformidade com a legislação previdenciária e trabalhista.

A tese de alegação de ambivalência da exação apresentada na impugnação não foi aceita pelo juízo de piso, donde traduzo esta preliminar em um malabarismo jurídico, inapto, portanto, para aceitação.

- e) Alegação de decisão sintética com falta de abordagem de questão fundamental

O argumento se funda no entendimento que a decisão recorrida deixou de abordar ponto elementar, qual seja, **o local da prestação dos serviços**, donde entendeu a recorrente que houve prejuízo à análise da defesa.

Aduz que desenvolve, com frequência, trabalhos fora de Uberlândia, sendo os gastos com transporte, alimentação, hospedagem ajustados com os clientes, mediante reembolso, segundo critérios anteriormente acordado entre as partes.

Mister primeiramente pontuar que esse argumento foi apresentado em sede de preliminar, **com o intuito de demonstrar que a decisão a quo foi sucinta, com omissão à análise de tese (local de realização dos serviços) e consequente prejuízo à defesa.**

Ao examinar a exação, verifico a fls. 71 e ss do Relatório Fiscal (Item 4.2) que houve um levantamento de pagamentos realizados, a partir da contabilidade da empresa, com as seguintes constatações, entre outros:

- Divergência de valores constantes de notas fiscais em contrapartida com aqueles descritos em relatório apresentado pela recorrente

Analisando o "Relatório" apresentado, verificamos que se tratava de documento elaborado especificamente para atendimento à intimação, e não o documento que foi utilizado como base para o lançamento contábil. (DOCUMENTO 12-C) (grifo do autor)

Confrontando, por amostragem, as notas fiscais de prestação de serviços com os valores informados no relatório, identificamos algumas divergências, a seguir demonstradas:

PRESTADOR DE SERVIÇOS	Nº NOTA FISCAL	DATA DE EMISSÃO	VALOR	
			NF	RELATÓRIO
Rafman Consultoria de Sistemas Ltda	000015	30/11/2010	4.540,00	7.540,00
RFA Informatica Ltda	000108	30/11/2010	3.832,00	5.832,00
TNR Consultoria de Sistemas Ltda	156.169	30/11/2010	2.398,81	5.398,81

Apesar das divergências de valores, o valor total constante do relatório para o mês 11/2010 é o mesmo lançado na contabilidade em 30/11/2010, na conta Serviços Contratados, ou seja, R\$ 335.254,34.(grifo do autor)

E, considerando que os valores lançados na contabilidade foram os constantes nas notas fiscais, é possível concluir que o relatório apresentado não retrata a realidade dos fatos.

- Datas de emissão de cupons fiscais POSTERIORES ao lançamento contábil

Situação mais grave ainda, no entanto, foi verificada quanto as datas de emissão de alguns cupons fiscais, eis que posteriores ao lançamento contábil, emitidos nos dias 23, 24, 25, 26 e 29/04/2010, e até mesmo de 12/08/2010.

Tal procedimento pode significar a não aplicação dos Princípios de Contabilidade (PC), previstos na RESOLUÇÃO CFC N° 750, de 29 de dezembro de 1993, cuja observância deve ser obrigatória, ou a tentativa de ocultar pagamentos complementares aos prestadores de serviços mediante a apresentação de cupons e notas fiscais sem qualquer vinculação efetiva com o cheque e/ou lançamento.

- Consumo exagerado de combustíveis

a) **Os cupons fiscais anexados às cópias de cheques indicam uma quantidade expressiva de combustível "utilizada" pelos prestadores de serviços**, o que mereceu uma análise mais criteriosa dos fatos. (grifo do autor)

Aos cheques de nº 200516, no valor de R\$ 2.000,00, e o de nº 200531, no valor de R\$ 1.240,00, nominais à RFA Informática Ltda, foram anexados cupons fiscais relativos a aquisição de combustível e alimentação.(DOCUMENTO 13-A)

Conforme demonstrado em planilha anexada a este relatório (ANEXO II - TABELA 4), o "consumo" de combustível pela empresa RFA Informática Ltda no mês de janeiro/2009, de acordo com os cupons fiscais, totalizou 1.403,371 litros, sendo 118,542 litros de Óleo Diesel; 344,521 litros de Álcool Hidratado e 940,308 litros de Gasolina. (grifo do autor)

Há que se considerar que o prestador de serviços não tem empregado, o que significa que os serviços foram prestados pessoal e exclusivamente pelo seu "sócio", o que possibilitaria concluir, se fosse o caso, que teria sido utilizado apenas um veículo para o desenvolvimento dos trabalhos. (grifo do autor)

Numa análise muito conservadora, considerando-se o mês com 22 dias úteis, e que um veículo pode fazer, em média, 8 km com um litro de combustível no perímetro urbano, teríamos uma distância percorrida de 11.227 km durante o mês, ou 510 km por dia.(grifo do autor)

Outro fato que chama a atenção é que os "abastecimentos" dos veículos, presumindo-se que mais de um veículo seria utilizado em face da "aquisição" de diesel e álcool/gasolina, não ocorrem de forma homogênea no decorrer do mês, mas se concentram em alguns dias como, por exemplo, em 21/01/2009, cujos cupons fiscais totalizaram 386,255 litros de diesel, álcool e gasolina.(grifo do autor)

Considerando que não se trata de prestação de serviços na área de transporte; que apenas uma pessoa presta os serviços; e que tais serviços são prestados na cidade de Uberlândia, cujas distâncias ainda não são tão significativas, é pouco razoável que os valores pagos realmente se refiram a combustível utilizado pelo prestador de serviços para seus deslocamentos até a sede do sujeito passivo ou dos clientes finais do sujeito passivo. (grifo do autor)

O procedimento ora descrito foi identificado em diversos outros lançamentos, com cheques nominais a diversos prestadores de serviços, emitidos tanto em 2009 quanto em

2010, e também com divergências entre os valores totais dos cupons fiscais e os expressos nos cheques, conforme cheques nº 200440, no valor de R\$ 1.618,66, emitido em 08/01/2009, cupons fiscais no valor de R\$ 1.685,14, e cheque nº 202069, no valor de R\$ 2.914,00, emitido em 20/07/2010, cupons fiscais no valor de R\$ 2.909,94. (DOCUMENTO 13-B)

- Despesas com supermercado, combustível e refeição

d) Aos cheques a seguir relacionados foram anexados cupons e notas fiscais relativas a despesas com supermercado, combustível e refeição (DOCUMENTO 13-E):

Nº CHEQUE	DATA DE EMISSÃO	VALOR CHEQUE	VALOR CUPONS	BENEFICIÁRIO
200497	06/02/2009	1.000,00	1.000,34	Árpia Assessoria em Informática Ltda
200756	08/06/2009	1.000,00	1.005,62	Árpia Assessoria em Informática Ltda
200897	07/08/2009	1.000,00	1.005,92	Árpia Assessoria em Informática Ltda
202186	06/08/2010	350,00	368,60	Result Tecnologia Ltda
202239	08/09/2010	1.089,38	2.372,63	Kastro Consultoria Ltda

Destacamos que na documentação relativa ao pagamento efetuado à Kastro Consultoria Ltda foi anexado, além dos cupons fiscais emitidos por supermercados, postos de combustível e restaurantes, um bilhete manuscrito fazendo referência ao valor do cheque como sendo destinado à "DESPESAS KASTRO".

Tal valor é distinto do que foi pago através do cheque nº 202238, de R\$ 4.842,66, relativo ao valor líquido da nota fiscal nº 000007 (valor bruto de R\$ 5.160,00).

Os cupons fiscais relativos a despesas com supermercado registram aquisições de gêneros alimentícios, material de limpeza e higiene pessoal, frutas, verduras, ração para animais, dentre outros itens, o que torna a justificativa do sujeito passivo totalmente improcedente. (grifo do autor)

Os valores extras pagos em 2009 à Árpia Assessoria em Informática Ltda eram de R\$ 1.000,00/mês. Já em 2010 foram identificados lançamentos nos valores de R\$ 2.000,00, R\$ 4.000,00 e R\$ 7.000,00.

Para a prestadora Result Tecnologia Ltda, os pagamentos mensais em 2009 e 2010 foram de R\$ 350,00.

- Conclusão da autoridade tributária quanto às despesas registradas

4.2.4 - Diante do exposto e considerando que não constou de contrato de prestação de serviços ou de qualquer outro documento cláusula contemplando o reembolso de despesas com combustível, supermercado, alimentação, etc, e que não foi possível vincular os cupons/notas fiscais ao cheques e/ou lançamentos em face da divergência de valores, tais pagamentos extras não podem ser considerados como reembolso de despesas, mas sim remuneração indireta, motivo pelo qual foi por nós considerados como salário de contribuição.

Ao examinar a decisão de origem, fls. 973 e ss, verifico que houve análise em tópico específico “DOS PAGAMENTOS EXTRAS A PESSOAS JURÍDICAS”, quanto às tese apresentada na impugnação relativa ao tema, conforme fls. 700 e ss .

O acórdão combatido examinou o tema em debate, com ampla apreciação das razões apresentadas na peça de impugnação, ademais, quanto ao exame pormenorizado de cada uma das argumentações jurídicas ou provas trazidas na defesa, assim como também o racional utilizado no acórdão recorrido, enquanto sucinto, destaco desde já o decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em sede de repercussão geral – AI 791.292, com a fixação do Tema n.º 339, cuja tese abaixo transcrito:

(Tema 339 – STF)

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, **ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.** (grifo do autor)

Por fim e não menos importante, discordo que tenha ocorrido, *in casu*, algum efetivo prejuízo à defesa, **pois o conjunto probatório apresentado pela autoridade tributária dá substancial sustento ao decidido.**

Sem razão a recorrente.

- f) Alegação quanto à decisão se basear em datas conflitantes e não nas atividades da empresa – pró-labore indireto

Outro argumento trazido na peça recursal foi que consta na decisão recorrida que a Empresa LCM INFORMÁTICA LTDA teve atividades encerradas em 26/05/2010, portanto anterior aos pagamentos de combustíveis realizados em 21/12/2010, **CONTUDO, não se referiu às atividades da empresa.**

Em análise à decisão *a quo*, fls. 984 e ss, verifico que as matérias de defesa específicas foram examinadas em tópico específico “DO PRO LABORE INDIRETO”, donde igualmente identifico que o decidido analisou as matérias apresentadas, **inexistindo prejuízo à defesa**, portanto, igualmente aplicável o Tema 339 do STF, já exposto.

Sem razão a recorrente.

g) Alegação de exação baseada em súmula superada pelo STF

Aduz por derradeiro, em preliminar, que o lançamento se baseou em súmula superada pela STF, Súmula nº 331 do TST, conforme o julgamento realizado no Recurso Extraordinário nº 958.252, em sede de repercussão geral, **donde requer que seja declarada nula a exação.**

Em exame ao relatório que ampara a autuação, fls. 60 e ss, o que verifico é constatação, pela autoridade tributária, **de uso desvirtuado da contratação de pessoas jurídicas**, entre outras irregularidades, com destaque:

4.1.9 - Na análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo, foram identificadas diversas características comuns à maioria dos prestadores de serviços, fortalecendo o entendimento quanto a caracterização dos prestadores de serviços como segurado empregado, quais sejam:

- a) atividades desenvolvidas pelos prestadores de serviços são as mesmas previstas no contrato social do sujeito passivo;
- b) empresas constituídas pouco antes da sua contratação;
- c) endereços da empresa prestadora e do sócio/titular são os mesmos (ou já foram);
- d) quadro societário constituído por membros da família (irmãos, pai, mãe, cônjuge, etc.);
- e) inexistência de empregados, conforme declarações apresentadas pelos prestadores de serviços à Receita Federal do Brasil (DIPJ e GFIP);
- f) contratos de prestação de serviços com identificação do nome do responsável pela empresa contratada;
- g) seguro de vida em grupo para a maioria dos prestadores de serviços em nome do representante - pessoa física;

Com base nos elementos de prova trazidos aos autos houve a desconsideração desses negócios, devidamente fundamentada na legislação em vigor, trazendo a Súmula nº 331 do TST com um dos elementos de convicção, **mas não único**, lembrando que referido entendimento jurisprudencial estava plenamente válido ao tempo do lançamento.

Há ainda que se aproveitar a argumentação apresentada pelo recorrente para trazer a luz parte do voto do Ministro Alexandre de Moraes no RE 958252/MG, julgamento ocorrido em 30/08/2018, conforme abaixo transcrevo:

Em nenhum momento a opção da terceirização como modelo organizacional por determinada empresa permitirá, seja a empresa "tomadora", seja a empresa

"prestadora de serviços", desrespeitar os direitos sociais, previdenciários ou a dignidade do trabalhador.(grifo do autor)

(...)

Caso isso ocorra, seja na relação contratual trabalhista tradicional, seja na hipótese de terceirização, haverá um desvio ilegal na execução de uma das legítimas opções de organização empresarial, que deverá ser fiscalizado, combatido e penalizado.

(...)

Da mesma maneira, **caso a prática de ilícita intermediação de mão de obra, com afronta aos direitos sociais e previdenciários dos trabalhadores, se esconda formalmente em uma fraudulenta terceirização, por meio de contrato de prestação serviços, nada impedirá a efetiva fiscalização e responsabilização, pois o Direito não vive de rótulos, mas sim da análise da real natureza jurídica dos contratos.**(grifo do autor)

Isso posto, inexistente nulidade da exação quanto à superação da Súmula nº 331 do TST, utilizada como um dos elementos de convicção, **visto que o lançamento se fundamentou em lei, cumpriu os requisitos legais e não houve preterição do direito de defesa.**

Passo ao exame do mérito do recurso.

III. MÉRITO

- a) Caracterização de vínculo empregatício com estagiários sem especificação de provas

Segundo a peça recursal, houve consignação quanto à deficiência de documentos, **CONTUDO não foram especificados quais aqueles que deixaram de ser fornecidos à fiscalização:**

OITAVA PARTE: A CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO COM OS ESTAGIÁRIOS.

101 Nesse tópico, repetindo situação descrita em tópicos anteriores, também foi consignada deficiência de documentação, sem se especificar os documentos que deixaram de ser fornecidos à fiscalização. (grifo do autor)

102 O v. acórdão recorrido depois de muito discorrer sobre aspectos distintos da situação dos estagiários, concluiu sua abordagem sustentando a alegação de situações jurídicas não condizentes com a nos seguintes termos (fls. 60):

(...)

103 É fácil concluir, portanto, que, mais uma vez, a análise da tributação pautou-se pela conclusão da prática de fraude.

O relatório fiscal traz no Tópico 4.4 “LEVANTAMENTOS ES – ESTAGIÁRIO”, fls. 78 e ss, as irregularidades detectadas, para as quais se vê (4.4.12):

4.4.12 - Na análise dos documentos apresentados, foram identificados os seguintes aspectos que contrariam a legislação em vigor:

- a) ausência dos termos de compromisso e/ou aditivos identificados no ANEXO IV - TABELA 1, colunas "INICIO DO CONTRATO"/"FIM DO CONTRATO" com a informação de não apresentação (não atendimento ao art. 3º, inciso II);
- b) ausência do Plano de Atividades (não atendimento ou atendimento parcial ao art. 7º, Parágrafo único);
- c) ausência do Relatório de Atividades identificados no ANEXO IV -TABELA 1, coluna "RELATÓRIO DE ATIVIDADES" com a informação de não apresentação (não atendimento aos arts. 7º, inciso IV, e 9º, inciso V II);
- d) quantidade de estagiários por supervisor acima do limite, conforme ANEXO IV - Tabela 3, uma vez que apenas o sócio Kairon de Freitas Guimarães foi identificado pela concedente para exercer tal atividade (DOCUMENTO 15) (não atendimento ao art. 9º, inciso III);
- e) ausência do seguro contra acidentes pessoais, identificados no ANEXO IV - TABELA 1, coluna "SEGURO" (não atendimento ao art. 9º, inciso IV);
- f) ausência da assinatura de uma das partes em Termo de Compromisso (DOCUMENTO 16);
- g) ausência da assinatura de uma das partes Relatório de Atividades, da avaliação da concedente e da data de emissão do relatório (DOCUMENTO 17);
- h) valores efetivamente pagos a título de bolsa de complementação educacional diferentes dos informados em termo de compromisso, conforme demonstrado no ANEXO IV - TABELA 4;
- i) contratação do estagiário como empregado ou pessoa jurídica (vide Levantamento PJ), conforme relação constante do ANEXO I - TABELA 6;

4.4.13 - **A intenção do sujeito passivo não era, portanto, aprimorar os conhecimentos teóricos dos estagiários, mas sim qualificá-los para atuar como seus empregados**, ante a especificidade dos serviços desenvolvidos, tendo como objetivo a composição da mão de obra em substituição a empregados regulares e permanentes do quadro de funcionários, que na realidade era composto apenas por trabalhadores administrativos.(grifo do autor)

4.4.14 - **Nesse contexto, tem-se por ilegítima a pactuação do estágio, nos moldes verificados, tendo em vista que o contrato desta natureza possui regulamentação e finalidades próprias que, se não observadas, desvirtuam-no, emergindo a relação de emprego.** (grifo do autor)

Ficam CLAROS os motivos e também a conclusão adotada pela autoridade tributária, que, *contrario sensu* do alegado na peça recursal, expôs amplamente as razões baseadas em irregularidades e consequente descumprimento das normas próprias do estágio, fazendo, portanto, **a exclusão daqueles casos concretos verificados**.

Sem razão a recorrente.

IV. CONCLUSÃO

Por derradeiro, em exame aos pedidos recursais, destaco que, para além daquelas razões apresentadas em sede de preliminar, com vistas à declaração de nulidade tanto do lançamento como também da decisão de origem, **verifico que a recorrente também requereu mesma declaração (nulidade) em razão do julgador não haver convertido em diligência o julgamento.**

Há que se destacar que aquelas dúvidas levantadas na peça recursal não são da autoridade julgadora, mas sim da própria recorrente, sendo que, nos termos em que reza o art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, o juízo administrativo tem o poder de decidir quanto à realização ou não de diligência, com o registro que sequer encontrei pedido nesse sentido, por parte da então impugnante, por ocasião da apresentação de sua primeira peça de defesa.

Ante ao exposto, concluo por rejeitar as preliminares apresentadas e, no mérito, negar provimento ao recurso interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino