



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10970.720319/2013-64
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.914 – 2ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2018
Matéria CSP - CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO - CERCEAMENTO DE DIREITO
Recorrente KYROS TECNOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Caracteriza-se a divergência jurisprudencial, quando os acórdãos recorrido e paradigma, tratando de situações similares, adotam soluções diversas, em face da legislação tributária aplicável. Não resta demonstrada a divergência, quando, apreciando o caso concreto, acórdão recorrido e paradigma aplicam mesmo entendimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Ausente, momentaneamente, a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Heitor de Souza

Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de lançamento de crédito tributário de natureza previdenciária, abrangendo contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim o adicional ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT (AI DEBCAD nº 51.045.447-9), contribuições devidas pelos segurados (AI DEBCAD nº 51.045.448-8) e contribuições aos Terceiros FNDE salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (AI DEBCAD nº 51.045.449-6), incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, no período compreendido pelas competências 01/2009 a 12/2010.

Ainda, houve a lavratura de Autos de Infração pelo descumprimento de obrigações acessórias (AI DEBCAD nº 51.050.490-6 – CFL 30, AI DEBCAD nº 51.050.491-4 – CFL 34 e AI DEBCAD nº 51.050.492-2 – CFL 59).

A fiscalização esclarece que em face de as atividades empresariais, contábeis e financeiras do sujeito passivo estarem totalmente vinculadas às atividades da empresa Kyros Consultoria Ltda, CNPJ nº 09.421.829/0001-32, foram utilizados neste processo os mesmos termos e fundamentos que aqueles contidos no processo administrativo nº 10970.720301/2013-62. Concluiu (item 4.1) pela emissão de Termo de Sujeição Passiva, eis que configurados os elementos de convicção quanto a formação de grupo econômico de fato entre as empresas Kyros Tecnologia Ltda e Kyros Consultoria Ltda.

O autuado apresentou impugnação, tendo Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pelo autuado, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 02/12/2014, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2803-003.887** (fls. 702), com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator*". O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA JURÍDICA.
CONFIGURAÇÃO DE RELAÇÃO DE EMPREGO.*

*Existindo a configuração da relação de emprego, legal a
desconsideração de serviço por pessoas jurídicas.*

*ESTÁGIO CURRICULAR DE ENSINO E APRENDIZAGEM.
CARACTERÍSTICAS. AUSÊNCIA. SEGURADO EMPREGADO.*

*A inobservância das normas e condições fixadas na Lei nº
6.494/77 e a presença dos elementos caracterizadores do*

segurado empregado impõem o enquadramento dos trabalhadores como segurados obrigatórios na qualidade de empregados, desconsiderando-se o vínculo pactuado sob o título de estágio e caracterizando-se as importâncias pagas a título de bolsa de complementação educacional de estagiário como salário de contribuição.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Intimado em 02/03/2015 (segunda-feira), o contribuinte opôs em 09/03/2015 (segunda-feira), portanto, tempestivamente, Embargos de Declaração (fls. 733), alegando omissão no Acórdão embargado. Aduz a contribuinte, em seus embargos, a existência de omissão no v. acórdão prolatado, visto que a Turma deixou de apreciar algumas matérias ventiladas nas razões recursais, bem como não integram o aresto embargado, matéria abordada de forma favorável. Tais embargos foram rejeitados, conforme Despacho s/nº, da 3ª TE da Segunda Seção de Julgamento, de 30/03/2015 (fls. 748)

Mais uma vez intimado, em 07/05/2015, o contribuinte interpôs em 21/05/2015, portanto, tempestivamente, Recurso Especial (fls. 773). Em seu recurso visa rediscutir a ausência de análise sobre pontos contidos no recurso, com rejeição de embargos.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 3ª Câmara, de 11/08/2015 (fls. 816) com fundamento no acórdão paradigma nº 2202-002.944, tendo em vista que o acórdão nº 2803-002.894 foi proferido pelo mesmo colegiado não se prestando para demonstração da divergência.

Em seu recurso, o Contribuinte afirma:

- que a parte dispositiva do julgado se limitou a abordar dois temas, quais sejam, a configuração de emprego com Pessoas Físicas vinculadas à Pessoas Jurídicas subcontratadas e a relação de emprego com estagiários, ao passo que no Recurso Voluntário foram abordados seis temas.
- Observa que a Recorrente sequer possui meios de impugnar o auto de infração na instância superior pelo simples fato de que as impugnações a ele formuladas não foram, em sua maioria, analisadas pela Turma Julgadora; e que o auto de infração está se consolidando sem que os temas nele contidos tenham sido analisados, embora impugnados por recurso administrativo próprio e assim, poderá ser tornado definitivo não porque os argumentos de defesa da Recorrente não foram acatados, mas porque os temas abordados na defesa sequer foram analisados.
- Diz que, inclusive, houve a apreciação e julgamento da impugnação relativa à multa, apesar do julgamento não ter sido resumido na parte dispositiva do julgado; e desse modo, além do acórdão recorrido não ter analisado todos os temas impugnados no recurso Voluntário, nos poucos temas analisados, como foi o caso da multa, apesar de reconhecida a pertinência da impugnação, a decisão então tomada não

foi incorporada à parte dispositiva do acórdão, não compondo assim a decisão ao final tomada.

- Informa que interpôs Embargos de Declaração, a fim de ver clarificadas no julgado as falhas então apontadas, mas que, entretanto, tais embargos foram rejeitados, aniquilando o direito de defesa da Recorrente, transformando o julgamento do Recurso Voluntário como um simples cumprimento de protocolo.
- Ressalta que o CARF possui inúmeros julgados que repelem esse tipo de situação, declarando inclusive a nulidade dos acórdãos em diversas situações dessa natureza.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 11/09/2015 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional apresentou em 17/09/2015, portanto, tempestivamente, contrarrazões (fls. 823).

- Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional esclarece que a via dos embargos declaratórios é notoriamente estreita e a recorrente a trata como uma via bastante larga; afirma que o ponto onde foi atribuído vício pela embargante foi minuciosamente tratado pelo acórdão recorrido, abrindo-se tópico específico para fundamentá-lo, não havendo, portanto, omissão alguma, bem assim contradição.
- Esclarece, ainda, que o julgador não está obrigado a analisar especificamente todas as questões suscitadas como imagina a recorrente, podendo basear o seu julgamento a partir das hipóteses que estão *sub judice* e com a legislação e entendimento doutrinário que considerar aplicável no caso em concreto.
- Diz que o livre convencimento do julgador permite, inclusive, que uma decisão seja amparada em apenas um fundamento, contanto que este seja considerado suficiente ao deslinde da questão; e o que não deve, o julgador, sob pena de cerceamento do direito de defesa, é deixar de considerar fato ou circunstância reputada imprescindível à sua decisão.
- Salaria que a omissão que permite a oposição de embargos declaratórios diz respeito à ausência de manifestação judicial sobre algum ponto questionado; e a contradição que enseja essa via recursal é aquela existente entre proposições constantes da própria decisão judicial embargada, ou seja, é interna ao julgado, caracterizada por proposições inconciliáveis entre si; e que, no caso, nenhum desses vícios se encontra presente.
- Ressalta que os embargos de declaração não se prestam à manifestação de inconformismo ou à rediscussão do julgado; e que o mero inconformismo da parte com o resultado do julgamento não se coaduna com a via do recurso integrativo, sobretudo porque a concessão de efeitos infringentes aos embargos de declaração somente pode ocorrer em hipóteses excepcionais, em casos de erro evidente, não se prestando, pois, para revisar a lide.

- Por fim, afirma que os aclaratórios também não podem ser utilizados com a finalidade de sustentar eventual incorreção do decisum hostilezado ou de propiciar novo exame da própria questão de fundo, em ordem a viabilizar, em sede processual inadequada, a desconstituição de ato judicial regularmente proferido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende, em princípio os pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 816. Contudo, embora não tenha sido questionado o conhecimento do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, entendo ser necessário apreciar com mais propriedade a questão.

Quanto ao conhecimento, embora entenda que buscou o recorrente demonstrar que em situações similares, divergiram os colegiados quanto ao acolhimento de embargos, ao apreciar de forma mais detida, encaminho pela impossibilidade de conhecimento, tendo em vista que o acórdão recorrido e o paradigma apresentado encontram-se em consonância.

Em seu recurso, o sujeito passivo visa admitir o cabimento de Recurso Especial para impugnar a legalidade da rejeição dos embargos de declaração, tendo em conta que a dicção do art. 67 do RICARF sugere a hipótese de que o Recurso Especial teria seu leito de cabimento confinado a matéria tributária, ou seja, ao próprio mérito da autuação.

Descreve de início, que uma apreciação rasa de seu recurso em revista ao art. 67, restará por fulminada o direito de defesa da recorrente, tendo em vista haver sido demonstrado nos itens descritos, na preliminar de seu recurso, que o acórdão que julgou o Recurso voluntário nem apreciou integralmente seu conteúdo, nem conteve em sua parte dispositiva todas as decisões proferidas no julgado.

Quanto a sua pretensão apresentou o recorrente os acórdãos paradigmas 2803-002.894 e 2202-002.944, contudo, em relação ao primeiro, de pronto o mesmo restou descartado, ainda em sede de admissibilidade do recurso especial, por não preencher os requisitos previstos no RICARF para demonstração de divergência, senão vejamos trecho do referido despacho:

O paradigma 2803-002.894 foi proferido pelo mesmo colegiado que exarou o acórdão recorrido. Portanto, o paradigma deve ser descartado. Como não foi o único apresentado, realizaremos nossa análise pelo restante, sendo negado seguimento ao recurso, em relação ao que tem origem na mesma turma (§ 1º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, e § 2º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015).

Antes de avançarmos na análise do paradigma remanescente, importante salientar que se trata de Recurso Especial de Divergência, e que esta somente se caracteriza quando existe por parte de decisões de colegiados distintos, analisando situações fáticas similares, interpretações diversas de uma mesma legislação. Assim, torna-se imprescindível a análise das situações fáticas contidas nos acórdãos recorrido e paradigma, afim de identificar a citada similitude.

Porém, no meu entender, não se pode admitir que o recurso especial busque apenas a reapreciação de questões não apreciadas, ou mesmos apreciadas de forma deficiente,

vez que, para o Recurso Especial ser conhecido quando preenchidos os pressupostos previstos no art. 67 do RICARF.

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstra a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colaciona dos que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Em relação ao paradigma 2202-002.944, descreve o recorrente que o CARF não admite a prolação de julgados nos quais existem contradições internas insuperáveis entre as próprias partes integrantes do acórdão.

Descreve que, diante dos precedentes colacionados, a rejeição dos embargos de declaração com a manutenção do acórdão que julgou o recurso voluntário, a despeito dos defeitos da decisão colegiada nele apontados, significa aniquilar o direito de defesa da recorrente.

Conforme consta do relatório fiscal:

A fiscalização esclarece que em face de as atividades empresariais, contábeis e financeiras do sujeito passivo estarem totalmente vinculadas às atividades da empresa Kyros Consultoria Ltda, CNPJ nº 09.421.829/0001-32, foram utilizados neste processo os mesmos termos e fundamentos que aqueles contidos no processo administrativo nº 10970.720301/2013-62. Concluiu (item 4.1) pela emissão de Termo de Sujeição Passiva, eis que configurados os elementos de convicção quanto a formação de grupo econômico de fato entre as empresas Kyros Tecnologia Ltda e Kyros Consultoria Ltda.

LEVANTAMENTO PJ – PRESTADOR DE SERVIÇOS PJ Refere-se a pagamentos efetuados através de notas fiscais de prestação de serviços a trabalhadores tidos pelo sujeito passivo como empresários, porém considerados pela fiscalização como segurados empregados.

[...]

Portanto, considerando-se que os prestadores de serviços atuavam nas atividades-fins do empreendimento do sujeito passivo, prestando o serviço de forma não eventual, de forma pessoal, com intuito oneroso e mediante subordinação jurídica e estrutural, e que a constituição de pessoa jurídica e o contrato civil não subsistem diante da realidade fática, eis que tais atos objetivaram apenas mascarar a verdadeira relação jurídica existente entre as partes, ou seja, o vínculo empregatício, tais trabalhadores foram caracterizados como segurados empregados perante a Previdência Social. Ressalta que não ocorreu a descon sideração 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 segurados empregados perante a Previdência Social, por restarem configurados os requisitos da relação de emprego, em conformidade com a legislação previdenciária e trabalhista. Para definição da remuneração do segurado empregado, foi considerado como salário de contribuição o valor bruto das Notas Fiscais de Prestação de Serviços apresentadas e/ou os valores lançados na contabilidade.

LEVANTAMENTO PE – PAGAMENTOS EXTRAS AS PJ Refere-se este levantamento a pagamentos extras efetuados aos prestadores de serviços a que se refere o Levantamento PJ. Além dos valores pagos através de nota fiscal de prestação de serviços, foram identificados na contabilidade da empresa lançamentos de despesas relativas aos prestadores de serviços em diversas contas.

LEVANTAMENTO CE - CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO Este levantamento abrange os valores pagos ou debitados a prestadores de serviços pessoas físicas, caracterizados pela fiscalização como segurados empregados junto à Previdência Social. Tais prestadores de serviços, via de regra, foram posteriormente contratados como pessoas jurídicas e encontram-se relacionados no Levantamento PJ, conforme coluna “SITUAÇÃO JUNTO À KYROS” do ANEXO III – TABELA 1 do Relatório Fiscal. A fiscalização afirma estarem presentes os elementos necessários à caracterização da relação de emprego e, conseqüentemente, a configuração do segurado como empregado, quais sejam: pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.

LEVANTAMENTO ES - ESTAGIÁRIOS Consiste este levantamento na apuração da condição de segurados empregados de prestadores de serviços pessoas físicas considerados como estagiários pelo sujeito passivo. Segundo a fiscalização, após citar e transcrever a Lei nº 11.788/08, que dispõe sobre o estágio, afirma a ocorrência das seguintes violações ao referido normativo:

LEVANTAMENTO CI – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL Este levantamento congrega os valores pagos a prestadores de serviço pessoas físicas, sem relação de emprego, considerados como segurados contribuintes individuais. Segundo a fiscalização, os lançamentos contábeis relativos aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais encontram-se relacionados no ANEXO V – TABELA 1 e o demonstrativo do salário de contribuição e da contribuição devida pelo segurado estão demonstrados no ANEXO V – TABELA 2.

LEVANTAMENTO PI – PRO LABORE INDIRETO O fato gerador abrangido por este levantamento consiste nos valores considerados como remuneração indireta a sócios-administradores. Foram identificados na escrituração contábil do sujeito passivo lançamentos de despesas de viagens (conta Viagens e Representações – 3.1.2.2.08.00018) e com veículos (contas Combustíveis e Lubrificantes - 3.1.2.3.05.00001, Conservação e Reparos - 3.1.2.2.05.00002, e Estacionamento - 3.1.2.3.05.00007 e 3.1.2.2.05.00007), tendo sido solicitados esclarecimentos através do TIF nº 02 - ANEXOS III e VI.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO A fiscalização sustenta que “a ocorrência reiterada da conduta de utilizar empresas interpostas com o intuito de reduzir as contribuições sociais devidas, eis que praticada por anos consecutivos, relatadas nos Levantamentos PJ e PE, enquadra-se perfeitamente no conceito de fraude definido Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, em seu art. 72”, que reproduz.

Em vista disto, a multa de ofício restou aplicada em dobro, na forma do artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, que transcreve.

manifestou-se: Ao apreciar o recurso voluntário o relator do acórdão recorrido assim

Da Relação de Emprego

A recorrente alega violação ao art. 110 do CTN, em virtude da caracterização de vínculo empregatício pela fiscalização, em detrimento da competência da Justiça do Trabalho para reconhecimento do vínculo laboral.

Contudo, em sentido oposto, entendo que, uma vez constatada alguma irregularidade na contratação de trabalhadores pela fiscalização é plenamente cabível a exigência da contribuição social previdenciária de contribuinte que mantém com os segurados relação de emprego.

O art. 37 da Lei nº 8.212/91, alterado pela Lei n. 11.941/2009, expressamente autorizou a lavração do auto de infração ou notificação de lançamento de débito, quando constatado o descumprimento de obrigação principal ou acessória das contribuições previdenciárias, não declaradas na forma do art. 32 da Lei.

Da mesma forma, o parágrafo único do art. 116 do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001, também autoriza a autoridade administrativa a 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.

Assim, não há que se falar em violação da legislação tributária como quis o recorrente.

E seguindo a legislação posta, após a análise dos autos (fls. 49/75), vê-se que o Fisco estabeleceu a condição de empregado das pessoas físicas e jurídicas que receberam pagamentos contabilizados como mão-de-obra, desconstituindo esses pagamentos conforme transcrição abaixo:

“5.1.9 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 mesmos 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; e h) contratação de alguns prestadores de serviços como empregado a partir de 02/05/2012 pela Kyros Consultoria Ltda.

5.1.9.1 O sujeito passivo firmou contratos com diversas empresas (cliente final) para prestar serviços na área de Tecnologia da Informação (TI).

Assim, demonstrado o entendimento fiscal, cumpre enfrentar a questão de mérito trazida pelo contribuinte, qual seja, constatar se a descaracterização da intermediação na prestação de trabalho se deu em face de indicadores fundamentados de que, na realidade, os fatos não condizem com a situação jurídica da prestação de serviços, mas sim de vínculo empregatício.

Com efeito, a desconstituição dos atos empresariais para se configurar a relação de emprego – pressuposto de incidência da contribuição – depende da verificação dos elementos ensejadores da relação de emprego.

Pela legislação previdenciária empregado é aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração (art. 12, I, 'a' da Lei 8.212/91).

A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que aplico ao caso por se tratar de norma de regência das relações trabalhistas que não pode ser descartada, assevera em seu art. 3º que “considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”.

Diante da verificação do período ainda em apuração – de 01/2001 a 06/2003 e 08/2003, em razão da decadência já reconhecida – pode ser verificado que a fiscalização deixou de formalizar a descrição individual de cada “empregado”, com o detalhamento da caracterização empregatícia, ou seja, a demonstração da existência dos elementos básicos da relação de emprego: alteridade, não eventualidade, pessoalidade, subordinação e onerosidade.

E tal requisito é essencial, visto que a imposição de tributo somente ocorre na forma em que a norma assim o determinar. Urge ressaltar: o lançamento fiscal decorrente de caracterização de prestador de serviço como empregado deve ser comprovado por intermédio da ocorrência dos elementos fático jurídicos caracterizadores da relação de emprego.

O CARF tem entendimento sedimentado neste sentido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

O CARF tem entendimento sedimentado neste sentido:

*Período de apuração: 01/06/2004 a 31/10/2005
PREVIDENCIÁRIO. NFLD. CONTRATO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS.*

PRESENÇA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. POSSIBILIDADE LEGAL DE DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO PACTUADO.

A legislação previdenciária permite que o Auditor Fiscal, ao constatar a existência de vínculo empregatício, desconsidere contrato firmado entre pessoas jurídicas para encobrir a prestação de serviço por segurado empregado.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA.

O lançamento fiscal decorrente de caracterização de prestador de serviço como empregado da tomadora não pode prescindir da comprovação cabal da ocorrência dos elementos fáticojurídicos caracterizadores da relação de emprego.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.ACORDAM os membros da 6ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso”. (CARF. 2ª Seção. 6ª Turma Especial.

Acórdão nº 280600159. Processo 35582002542200782. Data 02/06/2009)

O Relator do aresto supracitado, Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no bojo do voto condutor, foi categórico:

“O que interessa nessa lide é verificar se efetivamente estão presentes no caso sob julgamento as condições que possam levar a caracterização da citada pessoa física como segurado empregado da recorrente. Em se confirmando essa hipótese, é, sem dúvida, cabível o procedimento adotado pelo fisco [...] Não se pode olvidar que a legislação autoriza a desconsideração de negócios jurídicos, o que pode levar a caracterização de relações empregatícias, todavia, para que a fiscalização adote essa medida, que considero extrema, necessário se faz que a constatação da existência de simulação seja amplamente demonstrada no processo, com a comprovação inquestionável nos autos de que ao invés de ajuste entre empresas, havia escondido uma contratação de trabalhador na condição de empregado”.

E da análise do relatório fiscal fica claro que, de fato, a autoridade que lavrou o lançamento fez de forma hialina a caracterização e a prova da condição de segurados empregados da recorrente, o que acarreta na sustentabilidade da exação.

Desta forma, razão não assiste à recorrente neste tópico.

Do Estágio

Como é cediço, a contratação de estagiários tem que seguir a legislação específica, no caso a Lei n 11.788/2008. Ao não seguir os ditames legais a empresa assumi o encargo do enquadramento como segundos empregados. Desse modo, não procede o argumento da recorrente de que não há vínculo empregatício do estagiário com a empresa. Tal vínculo existe quando a contratação ocorre de forma irregular.

Não integra a remuneração a importância paga a título de bolsa ao estagiário quando paga nos termos da Lei 11.788/2008 permite que as sociedades empresárias contratem estagiários, alunos regularmente matriculados em cursos vinculados ao ensino público e particular. Os alunos devem estar freqüentando cursos de nível superior, profissionalizante de 2º grau, ou escolas de educação especial. A condição de estagiário pressupõe que haja compromisso entre o estudante e a parte concedente, com interveniência obrigatória do estabelecimento de ensino, contratopadrão, observância de prazos de duração do estágio e efetiva complementação do ensino. No presente caso a recorrente não provou a existência de tais requisitos por meio de documentação.

A contratação de estagiários deve observar a lei específica que disciplina a matéria. Não estando presentes todos os requisitos legais, forçosamente conclui-se pela existência do vínculo empregatício entre as partes e não de bolsa de estudo.

Ao cumprir sua atividade de arrecadar e fiscalizar a arrecadação das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, artigo 33, caput da Lei nº 8.212/91, possui a fiscalização o direito de desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com intuito de se escusarem do recolhimento de tributos, caso estejam em desacordo com a legislação tributária.

Em tendo o fiscal autuante constatado a existência da relação de emprego entre o considerado segurado e a recorrente, possui o direito de desconsiderar este negócio jurídico e proceder à notificação dos valores devidos.

Assim, neste tópico não merece guarida o recurso apresentado.

Da Multa Aplicada

Sobre a multa aplicada, cumpre ressaltar que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Por outro lado, o recorrente embargou o acórdão, argumentando existirem omissões que acabaram por rejeitadas pelo recorrente nos seguintes termos:

Aduz a contribuinte, em seus embargos, a existência de omissão no v. acórdão prolatado, visto que a Turma deixou de apreciar algumas matérias ventiladas nas razões recursais.

De acordo com o artigo 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF n 256, de 22/06/2009, a omissão quanto a algum ponto sobre o qual deveria se pronunciar a turma possibilita a oposição de embargos de declaração:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Deve-se entender por omissão o vício resultante da falta de alguma declaração que a decisão deveria conter. Nesse caso, os embargos têm por fim provocar a declaração do ponto omitido, a fim de se completar a decisão.

Com efeito, não se vislumbra no acórdão as omissões apontadas pela embargante, sendo que toda a matéria trazida em grau de recurso foi devidamente apreciada pela Turma.

Ora, os embargos de declaração possuem o escopo de aprimoramento do julgado, como bem observou o Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio em seu voto no AI 163.047-5/PR: “os embargos declaratórios não consubstanciam crítica ao ofício judicante, mas servem-lhe ao aprimoramento. Ao apreciá-los, o órgão deve fazê-lo com espírito de compreensão, atentando para o fato de consubstanciarem verdadeira contribuição da parte em prol do devido processo legal”.

Destarte, é de clareza ímpar que não persiste qualquer omissão no v. acórdão prolatado por esta Colenda Terceira Turma Especial, sendo que, na verdade, o que busca a embargante é rediscutir matéria já amplamente exaurida no v. acórdão.

Em razão do exposto, entendo que devam ser rejeitados os embargos opostos.

Ou seja, entendeu o relator pela ausência de omissões capazes de ensejar o acolhimento dos embargos. Por outro lado, o acórdão paradigma apresenta, na verdade, entendimento semelhante ao do acórdão recorrido, o que, de pronto, já impossibilitaria a demonstração de divergência.

Conforme descrito, o relator do acórdão recorrido rejeita os embargos sob o fundamento de inexistir omissão, enquanto o paradigma acolhe sob a mesma premissa, ou seja, quando existir omissão, contradição ou obscuridades devem ser acolhidos os embargos para sanar o vício, senão vejamos:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CONTRADIÇÃO.

Havendo contradição entre a fundamentação, o dispositivo e o resultado do julgamento, em decorrência de equívoco na formulação e publicação da pauta de julgamento, devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração.

Trata-se de Embargos de Declaração opostos tempestivamente pelo contribuinte Anselmo Rodrigo Baptista, a fim de que se retifique o acórdão embargado.

Segundo alegado pelo embargante, o voto embargado teria consignado prazos distintos para o ato de interposição do recurso. De um lado, assinalou que o recurso seria intempestivo, pois a intimação do resultado do julgamento de sua impugnação teria ocorrido em 14/04/11, tendo o recurso sido interposto somente em 14/06/11. De outro, considerou que recurso voluntário teria sido interposto 29 dias após a intimação, ou seja, no prazo legal.

Em sede de recurso especial, o contribuinte aponta que o seu recurso voluntário seria tempestivo, pois interposto em 20/04/11.

Assiste razão ao embargante.

De fato, da análise do documento de fls. 219 do e-processo, observa-se que o recurso voluntário do recorrente é tempestivo. Assim, passo a análise do referido recurso.

Por outro lado, descreve o recorrente que o não acatamento dos embargos e de seu recurso especial, implica impossibilitar o exercício do amplo direito de defesa. Penso de forma, diversa.

Basta-nos apreciar os termos do Código de Processo Civil, mais precisamente o art. 1025, para restar claro que o contribuinte poderia ter apresentado recurso, não em relação a questões não apreciadas, mas apresentar paradigmas, que contemplassem as teses por ele defendidas, para ver reformado o acórdão recorrido no mérito. Vejamos, o que descreve o dispositivo:

Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento,

ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.

Da simples leitura, vislumbra-se que os embargos embora rejeitados, ensejariam o cumprimento do requisito de pré questionamento, previsto no §5º do art. 67 do RICARF.

Dessa forma, ainda que se admitisse a apresentação de paradigma sem a demonstração de qual legislação foi interpretada de forma diversa pelos colegiados, fato é que o acórdão recorrido e paradigma caminham no mesmo sentido, impossibilitando o conhecimento do recurso.

Conclusão

Face todo o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.