



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



**PROCESSO** **11020.724678/2012-10**

**ACÓRDÃO** 2301-011.351 – 2<sup>a</sup> SEÇÃO/3<sup>a</sup> CÂMARA/1<sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA

**SESSÃO DE** 6 de junho de 2024

**RECURSO** VOLUNTÁRIO

**RECORRENTE** MARCOPOLLO S/A

**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

FRACIONAMENTO DO CONTRATO DE TRABALHO NÃO ALTERA A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A prática do fracionamento do contrato de trabalho não altera a aplicação da legislação previdenciária. Não se pode desmembrar a remuneração do segurado empregado transferido para o exterior em salário de contribuição do Brasil e remuneração no exterior. O vínculo do empregado expatriado é único com o regime previdenciário brasileiro, e, por conseguinte, o empregador brasileiro deve contribuir para a Seguridade Social sobre o total da remuneração do trabalhador transferido. O fracionamento do contrato de trabalho, atribuindo a responsabilidade de empregador a empresa estrangeira, que se traduz em mero fracionamento da remuneração com o objetivo de redução da base de cálculo da contribuição previdenciária, é conduta ilícita

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE MORA. LANÇAMENTO. FATO GERADOR ANTERIOR À PUBLICAÇÃO DA MP 449/2009. REVOGAÇÃO SÚMULA CARF 119.

Com a revogação da Súmula CARF 119 e considerando a prevalência da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça que a incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, ocorre apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP nº 449, de 2009, na

aplicação da retroatividade benigna, no caso da multa de mora o valor da multa de mora por descumprimento de obrigação principal, ainda que lançada, deve ser considerado o limite de 20%, nos termos do art. 35 com a nova redação.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de mora para o patamar de 20%. Vencidas as Conselheiras Fernanda Melo Legal e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, que negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias. As Conselheiras Fernanda Melo Leal e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll votaram na sessão de agosto de 2023.

Sala de Sessões, em 6 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**FLAVIA LILIAN SELMER DIAS** – Redatora Ad Hoc e Redatora Designada

*Assinado Digitalmente*

**DIOGO CRISTIAN DENNY** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

Conforme o art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento, Conselheiro Diogo Cristian Denny, designou para redatora *ad hoc* a Flavia Lilian Selmer Dias, para formalizar o voto do presente acórdão, dado que a relatora original, Conselheira Fernanda Melo Leal, não mais integra este colegiado.

Como redatora *ad hoc* apenas para formalizar o voto do acórdão, a Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

## RELATÓRIO

**Do lançamento.** Trata-se de processo que agrupa Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigação tributária principal, consolidados em 13/12/2012, e cientificados pelo contribuinte em 18/12/2012, conforme AR RQ 62223099 6 BR, fls. 778/779. Compõem o presente processo, os Autos de Infração, abaixo elencados, que foram lançados para a constituição do crédito tributário das contribuições a seguir descritas, acrescidas de juros e multas legais, nos termos da Lei:

- Auto de Infração AI DEBCAD nº 37.345.170-9.

a) Contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, para financiamento da Seguridade Social: 20% (vinte por cento), conforme previsto no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos empregados que prestam serviços à empresa.

b) Contribuições previdenciárias a cargo da empresa, para financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei 8.213/91, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de capacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho conforme inciso II, alíneas “b” e “c” do art. 22 da Lei nº 8.212/91: alíquota de 3% incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados a seu serviço, conforme atividade preponderante, considerada com risco alto em relação à atividade preponderante.

- Auto de Infração AI DEBCAD nº 37.345.171-7.

Contribuições para outras entidades e fundos - INCRA - SEBRAE - SALÁRIO EDUCAÇÃO incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados que prestaram serviços à empresa. Para as remunerações apuradas pela prestação dos expatriados no exterior somente é devida a contribuição ao SEBRAE, já que as contribuições para o Salário Educação, Sesi, Senai e INCRA não são devidas nos termos do art. 11 da Lei 7.064/1982.

A ação fiscal iniciou-se com o procedimento fiscal de Diligência, conforme Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 10.0.01.00-2011-00005-9, em 18/02/2011, através de ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal, enviado através dos Correios AR RM 045309106BR, com fins de obter informações sobre diversas operações realizadas pelo contribuinte.

Posteriormente, o MPF-Diligência foi convertido em MPF-Fiscalização nº 10.0.01.00-2011- 00102-0. A ciência da conversão do procedimento fiscal em fiscalização foi dada em 07/11/2011, através do envio do Termo de Intimação Fiscal 02, por intermédio do serviço dos Correios, conforme aviso de recebimento AR RM927292593BR, com fins de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas às contribuições sociais previdenciárias, em especial às contribuições sociais previstas no art. 11, parágrafo único alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei nº 8.212/91, de 24/07/1991, e contribuições devidas às entidades de terceiros conveniados, na forma do art. 3º da Lei nº 11.457, de 16/03/2007.

A fiscalização apurou que a empresa MARCOPOLO S/A, no período de 01/2007 a 12/2007, interpôs na relação trabalhista pessoas jurídicas, constituídas pelas pessoas físicas que lhe prestaram serviços pessoalmente durante as competências 06/2004 a 06/2008, com fins de LOGRAR BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO ILÍCITO, deixando de declarar e recolher as contribuições sociais previdenciárias e para terceiros sobre a remuneração paga às pessoas físicas.

As Pessoas Jurídicas - PJ interpostas receberam os pagamentos realizados pela MARCOPOLO S/A, por serviços pessoalmente prestados pelos seus sócios administradores, os quais mantiveram vínculos anteriores pessoais de trabalho com a contribuinte. Após a constituição das PJ, a relação pessoal mantida foi interposta por prestações de serviços de assessoria e consultoria.

Através da formalização de contratos de prestação de serviços e outras avenças com as PJ constituídas, perseguem as partes uma desoneração tributária ilícita (expressamente demonstrada nos contratos), já que os fatos apurados pela fiscalização revelam que as reais prestadoras de serviços são as pessoas físicas, intervenientes anuentes, que compõem o contrato firmado e assumem diversas obrigações pessoalmente, inclusive a de prestar o trabalho, exclusividade na prestação, abdicação de participar em outras sociedades ou emprego em empresas concorrentes e etc.

Para se obrigarem, as pessoas físicas adentram ao contrato formalizado entre contratante e contratada como intervenientes anuentes. Ou seja, é utilizada uma condição de terceiro interveniente anuente para um contrato formalizado de mera prestação de serviço entre duas PJ, obrigando e subordinando pessoalmente a pessoa física em relação às cláusulas contratuais.

Com a interposição das PJ na relação trabalhista, a MARCOPOLO S/A desonera-se das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros, devidas pela empresa, caracterizando uma relação trabalhista fraudulentamente mascarada com utilização de PJ interposta.

Neste diapasão, a fiscalização apurou elementos fáticos que demonstram que as contratações das PJ não passam de mero instrumento simulatório, através de atos de interposição, para remunerar a prestação de serviços pessoais, não eventuais e subordinados das pessoas físicas na condição de sócios das PJ à MARCOPOLO, utilizando-se as PJ somente para redução da carga tributária.

A fiscalização realiza análise pormenorizada no tocante aos contratos de prestação de serviços firmados entre a MARCOPOLO e as contratadas MORPAR Consultoria e Representação Ltda e RTE Consultoria Ltda, demonstrando claramente que há interposição de PJ na relação firmada entre as CONTRATANTES e os Srs. Moacir Valdemiro Moroni e Raul Tessari.

A situação fática em questão apresenta-se com extrema clareza: os empregados retrocitados, contratados pela MARCOPOLO, constituem PJ. Tão logo as empresas são constituídas formalmente, a MARCOPOLO cessa os vínculos de trabalho (empregatício ou não) para logo em seguida contratar as PJ constituídas, as quais estão inseridas na prestação pessoal do serviço. O

sócio da PJ interposta é quem presta pessoalmente o trabalho, e apenas utiliza o nome da PJ constituída para formalizar a contratação como se houvesse uma PJ à frente da prestação, caracterizando a simulação.

Apesar de utilizar a PJ como prestadora formal, quem fica obrigada, pessoalmente, junto à contratante, é a pessoa física, que participa do contrato formalizado como interveniente anuente, assumindo obrigações perante a contratante de prestação de serviços pessoais, sujeitando-se ao controle do trabalho e demais obrigações, inclusive de prestação de serviço exclusivo.

Entretanto, para fins fiscais, a remuneração paga pelos serviços pessoalmente e exclusivamente prestados pela pessoa física, cuja obrigação é assumida, material e formalmente, através da condição de interveniente, é atribuída somente à PJ, através de emissão de notas fiscais de PJ para PJ para que nesta condição sejam levadas à tributação.

Tal conduta revela a existência da utilização de PJ interpostas na relação trabalhista que a MARCOPOLLO mantém com o Sr. Moacir Valdemiro Moroni e o Sr. Raul Tessari, no período fiscalizado, apenas com intuito de redução ilegal das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração da prestação do serviço, objetivo este claramente manifestado em cláusula expressa nos contratos firmados.

Efetivamente, no caso concreto, as PJ interpostas se estabelecem com fins específicos de atuarem como empresas de consultoria e assessoria, porém os fatos revelam que as atividades laborais eram realizadas pessoalmente pelos sócios majoritários das PJ, antes de serem constituídas.

Com a constituição das PJ, os contratos de trabalho anteriores foram encerrados e aqueles trabalhadores pessoas físicas passaram a prestar os serviços nas mesmas condições materiais, porém agora sob o nome de uma PJ, afastando a contratante da tributação mais onerosa.

Entretanto o que se percebe é que os mesmos elementos caracterizadores do vínculo anterior continuam presentes, apesar da prestação pela PJ. As pessoas físicas estão inseridas nas atividades operacionais da CONTRATANTE, com atuação pessoal (e compromisso personalíssimo assumido), subordinadas ao cumprimento de cláusulas específicas como exclusividade e restrições profissionais, não eventualidade na prestação que se deu de forma continuada e principalmente remunerada.

Não resta dúvida ao fisco que esta conduta foi precedida de ajuste fraudulento para reduzir a carga tributária passando de uma tributação previdenciária de 28,8% para zero, também aproveitado pelas pessoas físicas em relação ao IRPF.

Constatada a não eventualidade da prestação pessoal dos serviços, a subordinação jurídica através de várias obrigações assumidas pessoalmente perante a sua contratante, inclusive a de exclusividade, bem como a remuneração, o fisco enquadra como segurados obrigatórios da

Previdência Social, durante o período da relação trabalhista que mantiveram com o empregador MARCOPOLo S/A, o Sr. Raul Tessari, de 24/05/2004 a 31/08/2007, e o Sr. Moacir Valdemiro Moroni, no período de 01/01/2006 a 30/06/2008.

Em razão do enquadramento de ofício são constituídas as contribuições previdenciárias e contribuições destinadas aos terceiros que deixaram de ser informadas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, das respectivas competências de apuração, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados através das PJ interpostas.

Também, foram identificadas práticas de interposição de PJ constituídas no exterior, nos contratos trabalhistas firmados no Brasil com empregados transferidos para trabalharem no exterior, através da formalização de pactos acessórios, atribuindo a condição de empregadora às empresas sediadas no exterior.

Com a interposição a MARCOPOLo direcionou a totalidade ou parte da remuneração devida ao empregado expatriado para ser paga no exterior, sob o véu de haver uma nova relação entre a empresa no exterior e o empregado expatriado.

Para alcançar o objetivo ilícito foram utilizados artifícios de falsa declaração de SUSPENSÃO dos contratos de trabalho no Brasil e do FRACIONAMENTO dos contratos de trabalho dos trabalhadores empregados expatriados.

As empresas sediadas no exterior, coligadas, controladas ou mesmo parceiras comerciais (*joint venture*), com as quais a MARCOPOLo mantém operações comerciais e industriais, são interpostas na relação trabalhista que os empregados já mantêm com a MARCOPOLo, por meio dos contratos trabalhistas firmados e vigentes com empregados contratados no BRASIL, que apesar de transferidos mantêm seus vínculos empregatícios no Brasil e mantêm suas contribuições à Previdência Social.

Através dos PACTOS ACESSÓRIOS AO CONTRATO DE TRABALHO, os trabalhadores transferidos para o exterior firmam e aceitam serem expatriados para exercerem suas atividades laborais de prestação de serviços no exterior, nos locais designados, no prazo e nas condições estabelecidos em comum acordo pela sua empregadora, que é a MARCOPOLo.

Ao definir a nova base salarial do trabalho do empregado para prestar serviços no exterior na condição de expatriado, a MARCOPOLo insere empresas estrangeiras como sendo estas as reais empregadoras, atribuindo-lhes a responsabilidade pelo pagamento de toda, ou de parte da remuneração, bem como a responsabilidade pela concessão dos benefícios indiretos já pactuados no Brasil com empregado em razão da alteração contratual do local da prestação de serviço.

A partir do momento da expatriação do trabalhador a MARCOPOLo (empregador) deixa de levar à tributação a remuneração paga no exterior, totalmente, (no caso de suspensão do contrato) ou parcialmente (nos casos de fracionamento do contrato), consequentemente deixa-se

de tributar a integralidade dos salários ou parte deles, reduzindo as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador sobre a totalidade da remuneração dos empregados a seu serviço.

Ambas as práticas (suspensão do contrato e fracionamento do contrato) são ilícitas afrontando a Legislação Trabalhista e Previdenciária e tem por objetivo sonegar a contribuição previdenciária devida pela empresa brasileira que deveria incidir sobre a integralidade da remuneração devida ao trabalhador, bem como sobre a parcela do adicional de transferência e dos benefícios indiretos (salário indireto) pagos no exterior, através de prática simulatória e fraudulenta atribuindo o status de empregador à empresa estrangeira que não figura no polo trabalhista no Brasil

A simples atribuição de responsabilidade pelo pagamento à empresa domiciliada no exterior não lhe conduz ao polo passivo da relação trabalhista que já está implementada com a MARCOPOLLO, e, também, não afasta a MARCOPOLLO da sujeição passiva trabalhista e tributária (previdenciária) com o empregado expatriado, aliás reafirmam-se estes institutos com a formalização do pacto de expatriação.

A fiscalização constatou que a MARCOPOLLO S/A incorre em omissão de declaração da remuneração paga aos segurados empregados transferidos para trabalhar no exterior através da conduta ilícita de suspensão do contrato de trabalho, informando na Guia de Recolhimento do FGTS código específico de suspensão de contrato de trabalho, quando na verdade seu empregado foi transferido para prestar serviço no exterior a seu mando na condição de empregado expatriado, deixando de recolher as contribuições previdenciárias a cargo da empresa sobre o total da remuneração paga ao segurado empregado.

Importante destacar que para implementar a fraude tributária a MARCOPOLLO aplica instituto da suspensão do contrato de trabalho de forma ilícita, uma vez que a expatriação não se encontra no rol das hipóteses de suspensão do contrato de trabalho previstas na Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, já que é exaustivo. Não sendo forma de suspensão, faz a empresa declaração falsa na GFIP informando o código X – Licença sem Vencimentos para que o sistema SEFIP (que gera a GFIP) calcule o FGTS e não calcule a contribuição previdenciária.

A empresa utiliza-se da legislação de transferência de empregados para trabalhar no exterior que é regulada pela Lei nº 7.064, de 06/12/1982, a qual é extremamente rígida e protetiva ao trabalhador brasileiro quando transferido por seu empregador para prestar serviço no exterior, bem como não prevê qualquer tipo de suspensão ou fracionamento de contrato, aliás, ela reafirma aplicação das normas trabalhistas brasileiras (exceto o que for mais vantajoso para o trabalhador no país da expatriação), e principalmente estabelece a aplicação da legislação brasileira sobre Previdência Social, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS e Programa de Integração Social – PIS/PASEP.

Destaque-se que o fracionamento do contrato de trabalho entre a empresa MARCOPOLLO e suas ligadas no exterior afronta o Capítulo III da Lei 7.064/82, que trata da contratação de trabalhadores por empresa estrangeira no território brasileiro para trabalhar no

exterior, estando a referida contratação condicionada à autorização expressa do Ministério do Trabalho, não encontrando guarida quando a relação das empresas está configurada sob a forma de *joint venture* e nas situações em que não haja participação no capital social da empresa estrangeira de no mínimo 5% da empresa brasileira.

A contratação de trabalhador domiciliado no Brasil por empresa estrangeira para trabalhar no exterior fora do regime do capítulo III da Lei 7.064/82 configuraria, em tese, em crime contra a organização do trabalho, conforme disposto no art. 206 do Código Penal, combinado com o art. 20 da Lei 7.064/82.

A fiscalização constatou que mesmo utilizando o instituto da suspensão, atribuindo a responsabilidade do pagamento de toda a remuneração ao empregado e dos benefícios indiretos à empresa estrangeira ligada à MARCOPOLLO, o empregado foi mantido vinculado à Previdência Social através de recolhimentos feitos pela MARCOPOLLO como se fossem vinculados ao RGPS com a qualificação de contribuintes individuais, demonstrando que o vínculo com regime previdenciário brasileiro continuou mantido através de ato simulado já que o mesmo não é um contribuinte individual em relação à MARCOPOLLO, e sim é um segurado empregado.

Foi notória a intenção de afastar a tributação previdenciária da empresa sobre a remuneração devida/paga ao seu empregado pela prestação de serviços no exterior, mas mantendo-o como trabalhador vinculado ao RGPS, utilizando-se de artifícios contrários à Lei Trabalhista e Previdenciária Brasileira, inserindo a responsabilidade pelo pagamento à empresa ligada, como se esta fosse a empresa contratante, e assim reduzir ilicitamente as contribuições devidas pelo trabalho do seu empregado prestado no exterior.

Com a interposição das empresas no exterior na relação trabalhista a MARCOPOLLO S/A desonera ilicitamente as contribuições previdenciárias quota patronal e SAT/RAT devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas, ou parte delas, aos segurados empregados que lhe prestam serviços no exterior (EXPATRIADOS), bem como das contribuições destinadas ao SEBRAE, com utilização de interpostas empresas, caracterizando a conduta simulada e fraudulenta.

Para fins de apuração do montante da remuneração, que é a base de cálculo das contribuições devidas pela empresa empregadora, a fiscalização converteu o montante apurado em moeda estrangeira no mês pela taxa do câmbio vigente no último dia útil do mês de cada competência, utilizando o valor convertido como remuneração do segurado empregado expatriado expresso em moeda nacional, atentando ao regime de competência, que é o regime para apuração das contribuições previdenciárias.

A conversão da remuneração deu-se pela moeda estrangeira pactuada no contrato, independentemente da moeda do País do local da prestação de serviço. As taxas de câmbio utilizadas para fins de conversão encontram-se na tabela confeccionada e foram extraídas da página oficial do Banco Central do Brasil.

Os benefícios indiretos pagos aos segurados empregados transferidos para trabalhar no exterior foram apurados através de informação prestada pela MARCOPOLLO e pelos documentos apresentados (recibos, contratos, declarações, comprovantes de viagens).

A fiscalização aceitou as informações do período de 01/2007 a 12/2007 prestadas pelo Sujeito Passivo, já que o mesmo alegou dificuldade em levantar alguns documentos em suas subsidiárias no exterior em razão do apertado prazo do Termo de Intimação. Com fins de apuração a fiscalização confeccionou Tabela de Apuração da Remuneração dos segurados expatriados, parte integrante do Relatório Fiscal, onde consta o nome, salário em moeda estrangeira, moeda estrangeira e País da prestação de serviço, valor do salário convertido em moeda nacional, conforme planilha da taxa de conversão, e os valores do salário indireto apurado, totalizando os valores da remuneração omitida em GFIP pela MARCOPOLLO nas competências 01/2007 a 13/2007.

A seguir são apresentados os códigos de levantamentos constantes do Relatório Discriminativo de Débito - DD, bem como a descrição resumida dos fatos geradores, bases de cálculo, competências e multas aplicadas a que se refere MM – Moacir Valdemiro Moroni - corresponde às remunerações pela prestação do serviço no período de 01/2007 a 12/2007, cujas multas aplicáveis estão sujeitas ao princípio da retroatividade benéfica;

RT – Raul Tessari - corresponde às remunerações pela prestação do serviço no período de 01/2007 a 08/2007, cujas multas aplicáveis estão sujeitas ao princípio da retroatividade benéfica;

EX – EXPATRIADOS - corresponde às remunerações apuradas pela prestação do serviço no período de 01/2007 e 13/2007, não declaradas na folha de pagamento e nas GFIP das respectivas competências, dos trabalhadores que prestaram serviços no exterior, cujas multas aplicáveis estão sujeitas ao princípio da retroatividade benéfica;

Da aplicação das multas na constituição do crédito tributário por lançamento de ofício:

a) Fatos geradores ocorridos nas competências 01/2007 a 13/2007:

a.1) Aplicação da multa no lançamento de ofício de contribuição previdenciária.

Na legislação vigente até 03/12/2008, quando se constatava a omissão de contribuições previdenciárias na GFIP, os valores omitidos eram constituídos através do lançamento de ofício, acrescidos de multa moratória de 24%, sem redução, em razão da contribuição não estar declarada em GFIP, conforme art 35, II, "c" da Lei 8.212/91, redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Também, ficava sujeito ao lançamento de ofício de penalidade pecuniária (multa isolada) pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, através de aplicação de multa isolada disposta no §5º do art. 32 da Lei 8.212/1991, c/c art. 284 II do RPS, que corresponde a

100% da contribuição omitida, limitada aos valores do § 4º do art. 32 c/c inciso II do art. 284 do Decreto 3.048/99, redação dada pelo Decreto 4.729 de 09/06/2003.

Eram, portanto, duas autuações distintas pela conduta de não recolher e não declarar a contribuição, uma multa mora pela constituição do valor do tributo omitido ou reduzido (obrigação principal); e outra multa pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, em razão da omissão das contribuições da GFIP, ou pela sua não entrega.

Em 04/12/2008, a Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941/2009, incluiu o art. 35-A na Lei 8.212/91, o qual uniformizou a aplicação de multas no caso de lançamento de ofício de todas as contribuições sociais.

Para todas as contribuições sociais previdenciárias, inclusive as contribuições destinadas a outras entidades e fundos, constituídas através do lançamento de ofício aplicam-se as multas dispostas no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece um percentual de multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata.

Portanto, o não recolhimento da contribuição através da conduta de omitir o fato gerador em GFIP, que era penalizada pela legislação anterior com duas multas, de mora (24%) e isolada (100%), passou a ser penalizada, para os fatos geradores ocorridos a partir de 04/12/2008, com as multas dispostas no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Na verificação da norma mais benéfica a ser aplicada, disposta na alínea “c”, inciso II, do art 106, do CTN, na qual a lei nova retroagirá apenas para beneficiar o infrator se a penalidade aplicável for menos onerosa que a anterior, a fiscalização comparou a aplicação das multas vigentes na legislação da época dos fatos geradores, competência por competência, com a nova multa, sendo demonstrados os efeitos na tabela inserta no item 386 do Relatório Fiscal.

a.2) Aplicação da multa no lançamento de ofício de contribuição para outras entidades e fundos (terceiros):

Na constituição do crédito tributário por lançamento de ofício das contribuições para outras entidades e fundos (terceiros) cujos fatos geradores ocorreram até 03/12/2008, a multa aplicada é a disposta no art. 35, inciso II, “c” da Lei 8.212/91, correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) sobre o montante da contribuição lançada de ofício, sem benefício da redução por não ter sido declarada em GFIP, nos termos do § 4º do mesmo artigo, parágrafo inserido pela Lei nº 9.876/99.

Nos casos de lançamento por homologação o prazo decadencial do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em (05) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Dos fatos apurados fica caracterizado que as partes atuaram de forma dolosa e simulada com a criação de pessoa

jurídica de assessoria e consultoria, com o intuito de substituição do contrato de trabalho vigente, para o prestador apresentar-se como se o serviço fosse prestado por PJ.

De forma bastante evidente as pessoas físicas continuaram prestando serviços pessoais em suas áreas de atuação, contudo utilizando-se de PJ interpostas, que efetivamente não demonstraram a atuação em trabalhos especializados de assessoria e/ou consultoria, desvinculados da atividade normal da MARCOPOLO. Pelo contrário, atuavam pessoalmente em atividades laborais comuns à atividade anteriormente desenvolvida.

Assim, buscou a empresa autuada reduzir a tributação, desonerando-se ilicitamente das contribuições previdenciárias através de atos simulatórios previamente agendados dentro do vínculo empregatício.

No mesmo ínterim a fiscalização constatou a prática simulatória de suspensão do contrato de trabalho e do fracionamento do contrato de trabalho dos segurados empregados expatriados, atribuindo-se a qualidade de empregador às empresas constituídas no exterior pela realização dos pagamentos aos segurados empregados. Os contratos são ditos suspensos e fracionados, porém a MARCOPOLO mantém a qualidade de segurados empregados ao RGPS, inclusive adotando a prática simulatória de pagar a contribuição como se o expatriado fosse um contribuinte individual, mantendo-o filiado ao RGPS sem contribuir com a sua parte (quota patronal).

Isso posto, a fiscalização aplica o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, cujo direito da Fazenda em constituir o crédito extingue-se após 5 (cinco) anos contados somente a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A competência mais remota, objeto de lançamento é 01/2007, cujo vencimento da contribuição deu-se em 02/02/2007, nos termos da alínea “b”, inciso I, do art. 216 do Decreto 3.048/99.

As contribuições previdenciárias constituídas no presente lançamento se reportam a fatos geradores ocorridos entre 01/2007 a 13/2007, não estando sujeitas à aplicação do disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996. Portanto, mesmo considerada a conduta fraudulenta e utilização de simulação e declaração falsa na GFIP, conforme já descrito, não se pode qualificar a multa nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, por falta de amparo legal.

Ressalte-se que a multa do art. 44 da Lei 9.430/1996 (75%) foi aplicada somente porque se demonstrou ser mais benéfica que as multas previdenciárias aplicadas anteriormente à vigência da Lei nº 11.941/2009.

A fiscalização lavrou Representação Fiscal para Fins Penais, com fins de dar conhecimento ao Ministério Público Federal dos fatos apurados e comprovados no presente Relatório Fiscal, que configuram, em tese, crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, conforme arts. 337-A, inc. I e III do Decreto-Lei nº 2.840/40 – Código Penal, artigo acrescentado

pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000, e crime contra a Ordem Tributária, conforme disposto na Lei 8.137/1990.

**Da impugnação.** O sujeito passivo foi cientificado destes lançamentos em 18 de dezembro de 2012, por via postal, conforme atesta o Aviso de Recebimento – AR RQ 62223099 6 BR, às fls. 778/779, e apresentou impugnação em 17 de janeiro de 2013, aduzindo, em síntese o que se relata a seguir:

a) Tempestividade.

A Impugnante recebeu os combatidos Autos de Infração em 18/12/2012, oportunidade em que se iniciou o prazo de 30 dias para apresentação da sua defesa. Assim, excluindo-se o dia da intimação e incluindo o do vencimento, o prazo se finda em 17/01/2013.

Apresentada, portanto, nesta data, deve ser considerada tempestiva a presente impugnação.

b) Decadência do direito ao lançamento de tributo cujo fato gerador tenha ocorrido há mais de 05 anos. Art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Aduz que os fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de dezembro de 2007 já estavam fora do espectro de alcance do Fisco – consoante dispõe o art. 150, § 4º, do CTN, devendo ser desconstituída a autuação que sobre eles recaiu por carecerem os Auditores Fiscais do poder-dever de constituir o crédito tributário.

Salienta que, no presente caso, conforme se vê da documentação anexa (doc. 06), foram promovidos pagamentos antecipados das contribuições previdenciárias devidas pela Impugnante durante os meses de janeiro a novembro de 2007, o que impõe sem dúvida a aplicação da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN.

Entende que deve ser aplicado o prazo previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, cujo dies a quo é a data da ocorrência do fato gerador, devendo ser reconhecido como “decaído o poder-dever de o Fisco” constituir créditos relativos às competências de janeiro/2007 a novembro/2007, haja vista que a intimação da impugnante somente ocorreu em 18 de dezembro de 2012.

Ressalta, ainda, que por força do artigo 62-A, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 256/2009, com alterações pelas Portarias MF nº 446/2009 e nº 586/2010), as decisões proferidas pelos Tribunais Superiores na sistemática prevista pelo artigo 543-C do CPC (como efetivamente é o caso da questão relativa à decadência Resp nº 973.733), deverão ser observadas nos julgamentos no âmbito do CARF.

c) Exclusão dos diretores da Relação de Vínculos.

Requer a exclusão dos diretores da Relação de Vínculos, já que não foi demonstrada qualquer violação ao artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Das razões da Reforma.

d) Da suposta interposição de pessoas jurídicas na alegada relação trabalhista. Do contrato de trabalho firmado com as empresas RTE Consultoria Ltda e Morpar Consultoria e Representação Ltda. Não caracterização da relação trabalhista.

Apresenta entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da caracterização da relação de emprego, para concluir que, no caso sob análise, esta não ocorreu. As contratações foram efetivamente das pessoas jurídicas, não se vislumbrando no negócio jurídico entabulado qualquer traço característico de relação de natureza trabalhista.

Quanto à pessoalidade na prestação dos serviços, argumenta que a pessoalidade supostamente revelada pelo trabalho intelectual prestado pelos sócios majoritários das pessoas jurídicas em questão, não se sustenta. Isso porque, em primeiro lugar, é sabido que as pessoas jurídicas, por si próprias, não têm condições de exercer funções tipicamente intelectuais. Nem por isso, entretanto, é impossível constituí-las para tal fim.

Além disso, a existência de cláusula no contrato firmado entre a impugnante e as empresas RTE Consultoria Ltda e Morpar Consultoria e Representação Ltda, estabelecendo que a prestação de serviços se daria preferencialmente por intermédio do Sr. Raul Tessari, no caso da primeira, e do Sr. Moacir Valdemiro Moroni, no caso da segunda, não descaracteriza o negócio jurídico. Podendo a Impugnante eleger entre o Sr. Raul Tessari ou outro membro da RTE Consultoria Ltda, ou entre o Sr. Moacir Valdemiro Moroni ou outro membro da Morpar Consultoria e Representação Ltda para lhe prestar consultoria, elegerá o Sr. Raul Tessari e o Sr. Moacir Valdemiro Moroni. Nada mais pode ser colhido desse fato. A cláusula em referência, contida no contrato firmado entre a Impugnante e as duas pessoas jurídicas em tela, é comum em contratos de prestação de serviços que envolvem especialidades e grandes conhecimentos técnicos e competências

Quanto a não eventualidade da prestação de serviços, afirma que, no caso concreto da contratação das empresas, esta não ocorre, pois as “mentinadas empresas nunca foram obrigadas a cumprir horário”; nunca mantiveram escritório na sede da impugnante; têm sede própria e, eventualmente, seus sócios e/ou seus outros técnicos compareciam à sede da Impugnante para participar de reuniões esporádicas em Comitês e outros órgãos que necessitavam dos seus serviços especializados, participar em determinados projetos, além de prestar esclarecimentos e responder a questionamentos e consultas feitas pela Impugnante.

Tais fatos, por si só, demonstram que não há continuidade na prestação dos serviços. Outro aspecto que demonstra cabalmente a eventualidade no caso em questão é o fato de que os serviços prestados pelas empresas RT e Consultoria Ltda e Morpar Consultoria e Representação Ltda não eram essenciais à consecução da atividade econômica empreendida pela Impugnante, caracterizando, ao contrário, prestação de serviços especializados em áreas específicas, não essenciais.

Quanto à subordinação jurídica, aduz que a ausência de subordinação jurídica se traduz na absoluta liberdade com que as duas pessoas jurídicas em questão sempre conduziram suas atividades de prestação de serviços; que em momento algum a Autoridade Fazendária foi capaz de demonstrar a existência de subordinação nas relações jurídicas em debate, subordinação essa que se revela pelo estrito cumprimento de ordens, com direção e orientação do empregador em relação às atividades do empregado. No caso concreto, fica evidente a absoluta liberdade de oportunidade e conveniência com que se conduziu o trabalho das duas empresas prestadoras de serviços, dado o seu nível de especialização e o exercício efetivo de uma atividade econômica distinta daquela exercida pela Impugnante.

Consigna, também, quanto à vedação contratual de prestação de serviços às concorrentes da Marcopolo S/A, que os dois contratos de maneira explícita e clara admitem que a RTE Consultoria

Ltda e a Morpar Consultoria e Representação prestem serviços a terceiros, desde que não atuem no mesmo ramo de atividade da Impugnante. A referida cláusula é praxe em contratos de consultoria firmados pelas empresas por motivos óbvios.

Tanto é assim que as referidas empresas prestavam serviços a terceiros de outro ramo de atividade que não os da Impugnante.

Ainda refere que, da mesma forma que ocorre com a questão da impossibilidade de prestação de serviços aos concorrentes da empresa contratante, a necessidade de observância do sigilo profissional também é comum neste tipo de contratação.

A previsão de sigilo é inerente aos contratos de consultoria e visa salvaguardar as informações importantes que não podem chegar ao conhecimento da concorrência. A exigência de manutenção de sigilo não era direcionada apenas aos sócios majoritários, mas também a todas as pessoas relacionadas com as prestadoras de serviços.

Com base nestas razões, dada a não comprovada relação trabalhista, suplica a Impugnante pelo reconhecimento da improcedência do procedimento fiscal e dos Autos de Infração conexos.

e) Da comprovação da prestação de serviços pela RTE Consultoria Ltda e Morpar Consultoria e Representação Ltda. Da validade do negócio jurídico.

Destaca que a prestação de serviços, de consultoria ou de qualquer outro tipo, é uma espécie de negócio jurídico. Para que um negócio jurídico seja válido, deve haver agente capaz; objeto lícito, possível, determinado ou determinável; e forma prescrita ou não defesa em lei, nos termos do artigo 104 do Código Civil. No presente caso, verifica-se que: a) tanto a impugnante, contratante, quanto as empresas contratadas são agentes capazes de assumir direitos e obrigações; b) o objeto entre elas pactuado, qual seja, a prestação de serviços de consultoria, é lícito, e, finalmente, c) a prestação de serviços de consultoria não é proibida em lei, independentemente da forma como é prestada.

Entende, dessa forma, que caberia à autoridade fiscal afastar qualquer um dos elementos que dão validade ao negócio jurídico para então poder afirmar, categoricamente, que a RTE Consultoria Ltda e a Morpar Consultoria e Representação Ltda não prestaram serviços à Marcopolo S/A, tornando, assim, o contrato entre elas firmado nulo de pleno direito.

f) Do Planejamento Tributário.

Afirma, em síntese, quanto ao planejamento tributário apontado como ilícito pela fiscalização, que ao particular é permitido administrar os seus negócios da maneira menos onerosa sob o ponto de vista tributário, desde que o faça sem infringir normas cogentes de direito público ou privado e sem praticar atos simulados com vistas a burlar o fisco.

Analizando o caso concreto sob essa ótica, alega que a operação apontada como supostamente ilícita é perfeitamente lícita. Sob o ponto de vista empresarial a operação faz sentido, ou seja, foi desejada pelas partes e realmente ocorreu; as empresas apontadas como interpostas de pessoas físicas recolheram normalmente os tributos incidentes sobre as suas atividades, não havendo qualquer indício ou intuito de burlar (fraudar, simular, dissimular) nenhuma norma jurídica imperativa porventura incidente na espécie; houve o exercício efetivo e real das atividades das empresas que prestaram seus serviços para a impugnante, não se podendo falar em operação de fachada (simulação).

Considerando que não foi provado o apontado planejamento tributário ilícito, aduz que deve ser dado provimento à presente impugnação a fim de cancelar o crédito tributário ora exigido, reconhecendo a improcedência do lançamento fiscal.

g) Do contrato firmado com a RTE Consultoria Ltda.

g.1) Do momento da constituição da empresa RTE Consultoria Ltda.

Especificamente, no tocante ao contrato firmado com a RT e Consultoria Ltda, no que diz respeito à referência feita no Relatório Fiscal de que a contratada não teria personalidade jurídica constituída na data de assinatura do contrato de prestação de serviços original, em 24/05/2004, alega a impugnante que a assinatura do contrato social de constituição desta empresa ocorreu em 08/04/2004 (doc. 08). Ato contínuo, o registro do mencionado Contrato Social foi requerido perante a Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul em 06/05/2004, ou seja, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da data da sua assinatura e o arquivamento (ato formal de aprovação da Junta Comercial) do Contrato Social ocorreu em 08/06/2004.

Sendo assim, uma vez requerido o registro da sociedade dentro do prazo de 30 (trinta) dias exigido pela legislação de regência, os efeitos jurídicos da constituição da empresa retroagem à data da lavratura do Contrato Social (art. 1.151, §§ 1º e 2º, do Código Civil). Nestes termos, na data de assinatura do citado Contrato de Prestação de Serviços e sua respectiva alteração, a empresa RTE Consultoria já possuía plena capacidade jurídica de assumir compromissos com terceiros, razão pela qual os argumentos lançados pela fiscalização nesse sentido, ficam completamente esvaziados, devendo ser totalmente desconsiderados.

g.2) Das antecipações e do desconto oferecido.

Quanto à conclusão da autoridade lançadora de que o desconto pela antecipação dos pagamentos à RTE Consultoria, objeto da alteração contratual, equivale à alíquota máxima do Imposto de Renda a ser retido no caso de pessoa física, alega a impugnante que, caso a intenção das partes fosse realmente a de evitar a tributação pela alíquota máxima do Imposto de Renda na Fonte, o objetivo teria restado frustrado.

Para que o Sr. Raul Tessari efetivamente tivesse auferido vantagem na transação, o valor pago pela impugnante deveria ter sido recebido e por ele reembolsado de forma integral, sem que nenhum outro tributo incidisse sobre a operação. Os valores pagos sofreram, como não poderia deixar de ser, a incidência de: IRPJ+CSLL (10,46%), PIS+COFINS (3,65%) e ISSQN (4%), resultando numa tributação total que alcançou o percentual de 17,15%.

Segundo o Relatório Fiscal, após tratar as antecipações como valor do serviço pago à pessoa jurídica, ao operar as retenções em razão das notas fiscais emitidas pela RTE, os valores a serem retidos pela autuada foram devolvidos pela RTE, para a realizar a contabilização das retenções, em uma operação nada comum.

A impugnante alega, quanto à devolução em referência, que nada há de incomum e inovador na operação realizada entre as partes. As devoluções feitas pela RTE à impugnante ocorreram porque houve a antecipação de valores, a qual ocorreu pelo valor total contratado, sem as retenções que deveriam ocorrer por ocasião do faturamento dos serviços.

Sendo assim, sabendo-se que as retenções de tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) somente ocorrem à medida que os fatos geradores acontecem (emissão das notas fiscais), as devoluções ocorreram no momento das respectivas retenções.

g.3) Da equivocada base de cálculo utilizada relativamente aos valores pagos à RTE Consultoria Ltda. Conversão do julgamento em diligência.

Alega a autuada que as bases de cálculo foram indevidamente lançadas no Levantamento RT – Raul Tessari, pois correspondem aos valores fixados no "Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças" original, no montante de 8.000.000,00 (oito milhões de reais), e não aos decorrentes da alteração contratual, na qual o valor total a ser pago pela prestação de serviços sofreu um desconto, passando de 8.000.000,00 (oito milhões de reais) para R\$ 5.800.000,00 (cinco milhões e oitocentos mil reais). Ressalte-se que em razão do desconto pactuado o valor mensal do serviço passou a ser tratado como o valor fixo mensal de R\$ 145.000,00 (cento e quarenta e cinco mil reais), correspondente ao valor de R\$ 5.800.000,00 (cinco milhões e oitocentos mil reais) dividido pelo período do serviço contratado (quarenta meses). Indica como prova o instrumento de alteração contratual e as notas fiscais emitidas pela RTE Consultoria Ltda.

Dessa forma, constatado o equívoco na base de cálculo utilizada para o cálculo dos valores ora exigidos, impõe-se a sua redução, de modo que os Discriminativos do Débito espelhem exatamente o caso concreto, devendo tal modificação refletir inclusive sobre as multas aplicadas na autuação, as quais terão fatalmente seu valor reduzido, sob pena de cobrança indevida de contribuição previdenciária e multa, já que incidente sobre valores que efetivamente não foram pagos à RTE Consultoria Ltda.

Além do equívoco na base de cálculo, os valores lançados estão equivocados também no que se refere à aplicação da taxa Selic.

Veja-se que no arquivo FLD - Fundamentos Legais do Débito, página 02, a fundamentação jurídica dos juros é a seguinte:

CÁLCULO DOS JUROS: JUROS CALCULADOS SOBRE O VALOR ORIGINÁRIO, MEDIANTE A APLICAÇÃO DOS SEGUINTE PERCENTUAIS:

A) 1% NO MÊS SUBSEQUENTE AO DA COMPETÊNCIA;

B) TAXA MÉDIA MENSAL DE CAPTAÇÃO DO TESOURO NACIONAL RELATIVA À DÍVIDA MOBILIÁRIA FEDERAL / TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA - SELIC, NOS RESPECTIVOS PERÍODOS; C) 1% NO MÊS DO PAGAMENTO.

Tome-se, por exemplo, a competência janeiro de 2007. Aplicando-se o percentual de 1% no mês de fevereiro/2007, mês subsequente ao vencimento (janeiro), e utilizando-se a taxa Selic para os meses de março/2007 a nov/2012, e aplicando-se o percentual de 1% no mês de dezembro/2012 (mês do pagamento / lançamento), tem-se o percentual acumulado de 60,60%. Contudo, no lançamento vergastado verifica-se a aplicação do percentual de 61,04%. Assim, o lançamento encontra-se eivado de erro na aplicação dos juros.

Por outro lado, veja-se ainda que a alíquota do SAT/RAT, no ano de 2007 foi modificada no transcorrer do ano. Com efeito, até maio/2007, a alíquota aplicável era de 3%, sendo que a partir de junho/2007, a alíquota passou a ser de 2%. Ocorre que no lançamento, em que pese a nova

alíquota (2%) ter sido observada para fins de cálculo do principal, para fins de cálculo dos juros foi utilizada a alíquota antiga de 3%.

Em que pese ter sido aplicada para a competência 06/2007 a alíquota de 2% de SAT/RAT para cálculo do principal ( $R\$ 230.000,00 \times 2\% = R\$ 4.600,00$ ) + ( $R\$ 230.000,00 \times 20\% = R\$ 46.000,00$ ), totalizando uma base de cálculo para fins de juros de R\$ 50.600,00, foi utilizada a base de cálculo com alíquota de 3% de SAT/RAT ( $R\$ 230.000,00 \times 3\% = R\$ 6.900,00$ ) + ( $R\$ 230.000,00 \times 20\% = R\$ 46.000,00$ ), totalizando uma base de cálculo para fins de juros de R\$ 52.900,00. Sobre esta base de cálculo foi aplicada a Selic acumulada de 53,53% ( $R\$ 52.900,00 \times 53,53\% = 28.315,78$ ), ao passo que o correto seria aplicar a Selic acumulada de 53,53% sobre a base de cálculo correta ( $R\$ 50.600,00 \times 53,53\% = R\$ 27.084,66$ ).

Frisa-se que estes equívocos no cálculo (Selic + base de cálculo errada de SAT/RAT para fins de aplicação da Selic) são comuns aos valores pagos também a título de remuneração dos Expatriados e pagamentos ao Sr. Moacir Moroni (Morpar Consultoria Ltda.).

Diante do exposto, verifica-se a impropriedade do critério utilizado pela autoridade impugnada para a apuração do suposto crédito tributário e, assim, ad argumentandum, caso V. Sas., apenas por amor à retórica, consignem pela existência de exação a pagar, devem ser ajustados os equívocos supra detalhados, quais sejam, base de cálculo equivocada nos pagamentos à RTE Consultoria Ltda, taxa Selic indevidamente utilizada em todos os períodos de apuração e base de cálculo equivocada de SAT/RAT para fins de aplicação da Selic. Requer a conversão do julgamento em diligência

h) Das questões relativas especificamente ao contrato firmado com a Morpar Consultoria e Representação Ltda.

A Autoridade Fiscal tenta sustentar a sua tese da utilização de pessoa jurídica interposta com base no fato de que a constituição da pessoa jurídica pelo Sr. Moroni ocorreu quando este ainda possuía vínculo trabalhistico com a Impugnante.

Ora, o fato de a Morpar ter sido constituída quando o Sr. Moroni ainda mantinha vínculo empregatício com a Impugnante em nada prejudica a contratação ora em tela, não constituindo tal fato nenhuma ilicitude, até porque, além de a livre iniciativa constituir-se em um direito constitucional de todos os cidadãos, ao Sr. Moroni não era vedada a constituição de uma empresa, sendo relevante salientar que o objeto social da Morpar não contemplava a prestação de serviços de forma exclusiva à Impugnante ou a qualquer outra empresa.

Constata-se, uma vez mais, a total inadequação e descabimento das argumentações tecidas no Relatório Fiscal, as quais devem ser, por todas as razões expostas neste e nos tópicos anteriores, completamente rechaçadas, culminando com o reconhecimento da nulidade dos Autos de Infração lavrados e ora impugnados.

i) Da contribuição previdenciária patronal em relação à remuneração paga aos segurados empregados transferidos para trabalhar no exterior. Expatriados.

i.1) Violation ao princípio da legalidade. Aplicabilidade restrita da Lei nº 7.064/82. Uso da analogia para cobrança de tributo - afronta ao § 1º do art. 108 e ao art. 97, I e III, ambos do art. 108 e ao art. 97, I e III, ambos do CTN.

Para fundamentar a cobrança da exação, sustentam as Autoridades Fazendárias ter a Impugnante incorrido em infrações à legislação previdenciária e trabalhista, especialmente às Leis nº 8.212/91 e nº 7.064/82, que supostamente obrigariam o recolhimento das contribuições previdenciárias a cargo da empresa sobre a remuneração paga aos trabalhadores que prestam serviços no exterior.

Engana-se a Fiscalização, posto não ser aplicável a Lei nº 7.064/82 ao caso em questão. O espectro de incidência da Lei nº 7064/82 - ao menos até a sua alteração pela Lei nº 11.962/09, não atinge relações jurídico-trabalhistas mantidas por brasileiros e empresas que não sejam "prestadoras de serviço de engenharia".

O princípio da legalidade exige a fixação, no plano legislativo, de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária, ou seja, exige-se a descrição legislativa exaustiva da hipótese de incidência do tributo e também de seus sujeitos passivos, de sua base de cálculo e de suas alíquotas (art. 97 do CTN).

Não havendo na Lei nº 7.064/82, à época, qualquer disposição que alocasse como sujeito passivo da contribuição previdenciária patronal e da contribuição de terceiros (SEBRAE) incidentes sobre a remuneração dos expatriados as demais empresas que não as prestadoras de serviços de engenharia e congêneres, restava impossibilitada a cobrança dos mencionados tributos nos termos constantes dos Autos de Infração ora impugnados.

Destarte, requer sejam desconstituídos os Autos de Infração DEBCAD nº 37.345.170-9 e nº 37.345.171-7, porquanto, tendo restado violado o art. 150, I, e III, "a" da CF/1988; e o art. 97, I e III e o art. 108, § 1º, ambos do CTN, pois não havendo, no ano calendário de 2007, qualquer norma legal a suportar a cobrança da contribuição previdenciária patronal e/ou de terceiros sobre a remuneração recebida pelos trabalhadores contratados no Brasil ou transferidos por seus empregadores para prestar serviço no exterior - exceto os que fossem empregados de empresas prestadoras de serviço de engenharia e congêneres, não podem subsistir os referidos Autos de Infração.

i.2) Violation ao princípio da irretroatividade. Aplicação da Lei nº 11.962/09 a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência. Impossibilidade.

A alínea "a" do inciso III do art. 150 da Constituição Federal é cristalina ao vedar a cobrança de tributos para fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído.

Dessa forma, por violação ao princípio da irretroatividade, incabível a cobrança da contribuição previdenciária patronal sobre a remuneração dos trabalhadores contratados no Brasil ou transferidos por seus empregadores para prestar serviços no exterior em relação à remuneração paga ao longo do período em que a Lei nº 11.962/09 ainda não estava vigente.

Requer o sujeito passivo sejam reformados os lançamentos fiscais relativos à tributação de fatos geradores ocorridos ao longo do ano calendário de 2007 por violarem o princípio da irretroatividade.

i.3) Fracionamento do contrato de trabalho. Inexistência de vedação legal. Inexigibilidade da contribuição previdenciária patronal e/ou de terceiros sobre as parcelas pagas no exterior. Alegação inverídica de pagamento da maior parte da remuneração no exterior. Comprovação fática de manutenção de maior parte da remuneração no Brasil. Bi-tributação.

Segundo afirmado pelas Autoridades Fazendárias teria a Impugnante realizado a prática de fracionamento de contratos de trabalho, desmembrando o salário de contribuição do segurado empregado em salário de contribuição do Brasil e remuneração no exterior, visando, com isso, à redução ilícita das contribuições previdenciárias.

Entretanto, na linha do quanto já afirmado nesta impugnação, não havia, à época da ocorrência dos fatos geradores, nenhum dispositivo legal vedando que parte da remuneração dos empregados fosse paga pela empresa situada no exterior, na qual vinculado o trabalhador - não subsistindo, portanto, o argumento de redução ilícita das contribuições previdenciárias.

Não obstante, ainda no que se refere ao fracionamento dos contratos de trabalho, afirmam as autoridades fazendárias (fls. 39 dos autos) que a Impugnante teria se utilizado desta forma de contratação para que a maior parte da remuneração dos trabalhadores fosse paga no exterior, de forma que a contribuição previdenciária patronal recolhida passasse a incidir sobre uma parcela menor - ou seja, reduzindo-se o valor tributável a ser pago no Brasil.

Não correspondem à realidade, todavia, tais afirmações. Anexa planilha demonstrando, em relação a oito trabalhadores que a remuneração do expatriado, recebida no Brasil, era inferior à recebida no exterior. Para todos os demais, a remuneração recebida no Brasil permaneceu a mesma, sendo o valor pago no exterior muito inferior ao pago no Brasil. Como se vê: a) o fracionamento dos contratos e a eventual redução salarial no Brasil (mantida e/ou aumentada a remuneração considerada em bases globais) não podem ser considerados manobra ilícita; e b) em grande parte dos casos examinados no presente feito sequer houve redução da remuneração percebida no território nacional.

Dessa forma, não só não praticou a Impugnante qualquer conduta ilícita - posto não haver legislação quer vedando o recebimento de parte da remuneração no exterior quer impondo o recolhimento de contribuição previdenciária sobre estas parcelas — como a afirmação de que teria reduzido a remuneração de todos os funcionários no Brasil buscando menor pagamento da contribuição previdenciária patronal não se mostra de acordo com a realidade fática.

i.4) Erro na quantificação do montante devido. Data de assinatura do pacto difere da data da efetiva transferência do trabalhador.

A despeito de todos os argumentos supramencionados, na remota hipótese de não restarem acatadas as alegações de violação aos artigos 97, I e III, e 108, § 1º do CTN e 150, III, “a”, da CF, cumpre notar ter o Auditor Fiscal incorrido em equívoco quanto à data de efetiva transferência dos profissionais para fins de cálculo da contribuição previdenciária patronal devida.

Como exemplo, cita o caso do expatriado Alexandre Luís Scherner Rodrigues, o qual teve seu Pacto Acessório firmado em 01 de junho de 2007. A prova juntada aos autos (visto de trabalho e comprovante de entrada no país de destino – doc 13) demonstra que o referido funcionário apenas entrou nas Ilhas Virgens Britânicas e passou a perceber remuneração local em 01 de novembro de 2007, cinco meses após a data considerada pela Autoridade Fiscal.

Parece evidente que antes da efetiva saída dos profissionais do território nacional não há como admitir qualquer possibilidade de cobrança de contribuição previdenciária patronal sobre as remunerações pagas no exterior. Não há como descartar que o fato gerador da contribuição previdenciária patronal é o pagamento de remuneração aos empregados (art. 22, I, da Lei n. 8.212/91).

Incorreu em erro, portanto, o ilustre Auditor-Fiscal, quanto à base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal e contribuição destinada ao SEBRAE, devendo, dessa forma, serem reformados os lançamentos fiscais a fim de excluir da tributação as remunerações que foram pagas antes do efetivo ingresso dos empregados nos países estrangeiros.

i.5) A futura aplicação de juros sobre a(s) multa(s). Inexistência de permissivo legal. A ilegalidade do Parecer MF nº 28 de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT).

Como se sabe, todos os créditos tributários exigidos pelas Autoridades Fiscais através de Autos de Infração são acrescidos de multa de ofício, sendo certo que, na prática, a partir da lavratura do ato de constituição de tais créditos, tais multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros SELIC.

Essa atualização é realizada pelas Autoridades Fiscais com amparo não na Lei, mas no Parecer MF nº 28, de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT), em cuja conclusão consta:

Ocorre, contudo, que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas de ofício, trata tão somente da incidência de juros sobre créditos tributários (débitos fiscais) decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil.

Como se vê, não há margem para qualquer interpretação acerca da possibilidade da incidência de juros sobre as multas de ofício aplicadas pelas sempre respeitadas Autoridades Fiscais. Pelo contrário, a legislação nacional é expressa no sentido de que apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições são atualizáveis.

E foi justamente por tal motivo, isto é, pela ausência de base legal para atualização das multas de ofício, que o CARF já pacificou o entendimento de que tais multas não são atualizáveis, conforme se vê dos acórdãos colacionados.

A análise da legislação aplicável e dos precedentes administrativos e judiciais acima expostos demonstra, portanto, que o procedimento costumeiramente adotado pelo Fisco Federal, de calcular juros sobre a multa de ofício, carece de fundamentação legal.

Tal procedimento somente seria válido nos casos em que a multa aplicada pelas autoridades fiscais corresponesse ao valor principal do crédito tributário, como, por exemplo, na hipótese de autuação do contribuinte por descumprimento da legislação fiscal (obrigação acessória) e correlata aplicação da multa administrativa.

Em tais hipóteses, como a multa administrativa corresponderia ao valor principal do débito (crédito tributário), sobre este valor poderiam ser aplicados os juros de mora — exatamente conforme dispõe o artigo 43 da Lei nº 9.430/96.

O artigo retromencionado é muito claro ao dispor acerca da incidência de juros de mora sobre o valor da multa apenas quando se tratar de constituição de crédito tributário correspondente à própria multa ou a juros de forma isolada.

Por todo o exposto, caso V. Sas. entendam que as exigências fiscais consubstanciadas nos Autos de Infração ora combatidos devem ser mantidas - o que, obviamente, se admite por mera

hipótese -, faz-se necessário o reconhecimento da impossibilidade da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício imposta à Impugnante

j) A limitação da multa de mora imposta em 20%.

Com relação à multa de mora aplicada nos Autos de Infração, requer a Impugnante, caso seja mantida a autuação - ad argumentandum tantum -, seja aplicada a multa prevista pelo artigo 35 caput da Lei nº 8.212/91.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 está agora limitada a 20%, uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Assim, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, requer seja a multa de mora lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput, da Lei nº 8.212/91 e limitada a 20%, conforme estatuído no artigo 61 da Lei nº 9.430.

A DRJ Bahia, na análise da impugnatória, manifesta seu entendimento n sentido de que:

Consta dos autos que o sujeito passivo foi cientificado dos lançamentos em 18 de dezembro de 2012, por via postal, conforme atesta o Aviso de Recebimento – AR RQ 62223099 6 BR, às fls. 778/779, e apresentou impugnação em 17 de janeiro de 2013, logo, dentro do prazo regulamentar de 30 (trinta) dias previsto no § 2º do art. 243, do Decreto 3.048, de 1999, na redação dada pelo Decreto 6.103, de 30.04.2007 (DOU de 02.05.2007). A impugnação é tempestiva, atende os requisitos de admissibilidade e será apreciada.

#### **Da decadência.**

Quanto à referência feita na peça impugnatória ao Acórdão proferido no Recurso Especial nº 973.733, julgado como repetitivo (artigo 543C do CPC), e que tratou do prazo decadencial quinquenal para o fisco constituir o crédito tributário, cabe ressaltar que desde a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e publicada no DOU em 20/06/2008, dotada de eficácia imediata e obrigatória para os órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública, conforme determina o artigo 103-A da Constituição Federal de 1988, às contribuições previdenciárias passaram a ser aplicados os prazos quinquenais de decadência insculpidos nos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

Conforme mencionado no item 4 do Relatório Fiscal “através da formalização de contratos de prestação de serviços e outras avencas com as PJ, perseguem as partes uma desoneração tributária ilícita (expressamente demonstrada nos contratos), já que os fatos apurados pela fiscalização revelam que os reais prestadores de serviços são as pessoas físicas que compõem o contrato firmado, INTERVENIENTES ANUENTES, e assumem diversas obrigações, pessoalmente, inclusive a de prestar o trabalho, exclusividade na prestação, abdicação de participar em outras sociedades ou emprego em empresas concorrentes e etc.”

No item 5 do referido Relatório, a fiscalização afirma que em decorrência da interposição das PJ na relação trabalhista com a MARCOPOLLO, as contribuições previdenciárias e as destinadas a terceiros devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que lhe prestam serviços, foram desoneradas, caracterizando uma relação trabalhista fraudulentamente mascarada com utilização de PJ.

Mais adiante, no item 37 do Relatório Fiscal, consta que “a fiscalização apurou elementos fáticos que demonstram que as contratações das PJ não passam de mero instrumento simulatório, através de atos de interposição, para remunerar a prestação de serviços pessoais, não eventuais e subordinados das pessoas físicas na condição de sócios das PJ à MARCOPOLO, utilizando-se as PJ somente para a redução da carga tributária”.

Essas circunstâncias (fraude e simulação), por força do disposto na parte final do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional CTN, afastam a aplicação do prazo decadencial contado a partir da ocorrência do fato gerador, ensejando a sua contagem na forma prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo código.

Portanto, para o ano de 2007, o fisco teria o direito de constituir o crédito até 31/12/2012. Considerando que os Autos de Infração foram lavrados em 13 de dezembro de 2012, com ciência do autuado em 18 de dezembro de 2012, não há como atender a pretensão da impugnante em ter excluído dos lançamentos fiscais os valores correspondentes ao período de janeiro de 2007 a novembro de 2007.

Assim sendo, tendo em vista que o lançamento foi efetuado sob a premissa de que houve prática de fraude e simulação pela autuada, não há que se falar em decadência no presente caso. A discussão a respeito da efetiva ocorrência de fraude e simulação será analisada junto com as demais questões de mérito.

#### **Da exclusão dos diretores do Relatório de Vínculos.**

Requer o sujeito passivo a exclusão dos diretores da Relação de Vínculos, já que não foi demonstrada qualquer violação ao artigo 135 do Código Tributário Nacional.

O Relatório de Vínculos, parte integrante dos Autos de Infração, apenas lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão do seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente.

Na verdade, o Relatório de Vínculos serve como subsídio à Procuradoria da Fazenda, para o caso de haver a constatação de motivos que tornem necessário (e juridicamente possível) a eventual execução judicial do crédito previdenciário, nos termos das leis vigentes, notadamente o CTN.

Sendo o sujeito passivo do presente lançamento a empresa MARCOPOLO S/A, a consignação dos nomes dos diretores no Relatório de Vínculos visa, tão somente, resguardar o crédito tributário nos casos em que o dirigente tiver, comprovadamente, agido com dolo ou fraude ou quando a infração for prevista como crime, nos termos do art. 137, I, do Código Tributário Nacional – CTN

No caso em tela, não estão sendo imputados encargos fiscais ou responsabilidade tributária-solidária aos diretores da impugnante. Isso só deverá ser discutido, eventualmente, em processo judicial de execução, no qual a Procuradoria da Fazenda entenda cabível a aludida responsabilização, mediante a adequada fundamentação.

O ato de relacionar os responsáveis pela empresa na presente instância é medida meramente administrativa, ressaltando-se que eventual responsabilidade dos diretores somente será posteriormente apurada, em sede de execução fiscal, não cabendo no processo administrativo a discussão em questão.

Assim, reitera-se, a menção das pessoas naturais no Relatório de Vínculos, que tem índole apenas informativa, significando que tais pessoas são as que podem vir a ser acionadas, numa eventual ação executiva do crédito ora exigido – mas, aí, nos termos da legislação específica que rege a questão da responsabilidade dos dirigentes e presidentes pelas obrigações da pessoa jurídica.

**Das Empresas Interpostas.**

Sustenta a impugnante, em síntese, que a prestação do serviço é feita pelas pessoas jurídicas regularmente constituídas, sem óbice da legislação quer quanto à sua existência, quer quanto à prestação por ela feita.

Assim colocada a questão, cabe referir que o contrato de trabalho é um contrato realidade, ou um contrato do tipo realidade. Assim como ao contrato de trabalho, também à relação previdenciária é aplicável o princípio da primazia da realidade, que significa que os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, independente ou até mesmo contra a vontade das partes (empresa e segurado). Admitir-se o contrário seria esvaziar inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias e da filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências da empresa.

Conforme esclarece a fiscalização, no Relatório Fiscal, os serviços prestados pelas empresas RTE Consultoria Ltda e MORPAR Consultoria e Representações Ltda foram desconsiderados, tendo em vista a constatação de que não foram executados pelas pessoas jurídicas, mas pessoalmente pelos seus sócios majoritários, respectivamente, Sr. Raul Tessari e Sr. Moacir Valdemiro Moroni, os quais mantinham vínculos anteriores pessoais de trabalho com o contribuinte.

Nos termos do artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, são segurados obrigatórios da Previdência Social, na condição de segurados empregados, independente do *nomen juris* que seja dado ao contratá-los, as pessoas físicas que prestem serviços à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Quanto à **pessoalidade**, constata-se dos contratos de prestação de serviços que estes foram firmados em razão do conhecimento e capacidade, unicamente, dos sócios, pessoas físicas, que compunham as pessoas jurídicas contratadas e que seriam, na realidade e de acordo com os interesses da autuada, os verdadeiros prestadores de serviços. Veja o item “Considerações”, integrante dos contratos. Contrato firmado com a RTE Consultoria Ltda (fls. 180 a 185)....

A partir desse contexto, verifica-se que a relação de trabalho decorre diretamente do interesse da contratante na qualificação/experiência que possuem os sócios majoritários das empresas contratadas. Por outras palavras, a relação contratual passa a existir em razão da escolha do profissional que desempenhou para a autuada, com vínculo trabalhista, durante 31 anos, cargos de gerência, de diretoria e do Conselho de Administração (Sr. Raul Tessari, sócio majoritário da RTE Consultoria Ltda) e bem assim o profissional que desempenhou para a autuada, também com vínculo trabalhista, durante 32 anos, cargos de gerência e de diretoria da contratante (Sr. Moacir Valdemiro Moroni, sócio majoritário da Morpar Consultoria e Representações Ltda), ou seja, fica evidente que a pessoa jurídica é contratada em função do sócio majoritário e não em razão de seu objeto social ou de atividades oferecidas a quaisquer contratantes.

Acrescente-se que os sócios majoritários das empresas em questão tomam posição de especial relevo nas presentes contratações, haja vista que participam destas não só na condição de sócios

das contratadas, mas também como intervenientes/anuentes, figuras perfeitamente distinguíveis no negócio jurídico. A interveniência assim figura como uma garantia para a contratante, de que os serviços serão executados de acordo com a pessoa física capacitada e escolhida para a prestação do serviço, já que os contratos apresentados não são firmados e formalizados apenas com a pessoa jurídica, mas também com o efetivo prestador do serviço, inserido como “interveniente/anuente”. Tal fato, por si só já revela o *intuito personae* dessas prestações de serviços.

Observe-se, ainda, no contrato da Morpar Consultoria e Representações Ltda (cláusula 5.3), que o Sr. Moacir Valdemiro Moroni, como interveniente/anuente, além de firmar o contrato, concordando com todas as suas disposições, firma também na condição de garantidor e solidariamente responsável por todas as obrigações convencionais assumidas pela empresa, renunciando expressamente a qualquer benefício de ordem previsto em lei.

Alega a impugnante que a existência de cláusula no contrato firmado entre as empresas RTE Consultoria Ltda e Morpar Consultoria e Representação Ltda estabelecendo que a prestação de serviços se daria preferencialmente por intermédio do Sr. Raul Tessari e Sr. Moacir Valdemiro Moroni não descharacteriza o negócio jurídico. E mais ainda, que podendo a Impugnante eleger entre o Sr. Raul Tessari ou outro membro da RTE Consultoria Ltda, ou entre o Sr. Moacir Valdemiro Moroni ou outro membro da Morpar Consultoria e Representação Ltda para lhe prestar consultoria, elegerá o Sr. Raul Tessari e o Sr. Moacir Valdemiro Moroni.

Nesse sentido, há de se convir, que a simples contratação de uma empresa de consultoria, não necessariamente obrigaria que as “consultorias e/ou assessorias” fossem preferencialmente realizadas pelo sócio majoritário, já que poderiam ser realizadas por um contratado pela prestadora, empregado, ou até mesmo por uma pessoa física sem vínculo. Não se vislumbra a existência de cláusula contratual com o teor em referência, se o interesse da contratação não fosse o da prestação de serviços exclusivamente pelas pessoas físicas dos sócios das contratadas.

Constata-se, assim, que a previsão contratual relativa à prestação de serviços “preferencialmente” na pessoa dos sócios, não tem somente o teor de uma mera escolha. A faculdade (direito) do tomador dos serviços eleger a pessoa física para prestar-lhe assessoria, somente reforça a pessoalidade em que se deu a prestação dos serviços e não afasta o fato, comprovado documentalmente na ação fiscal, de que no período em tela os serviços foram realizados única e exclusivamente pelos Srs. Raul Tessari e Moacir Valdemiro Moroni.

Saliente-se que, segundo o Relatório Fiscal, os profissionais em questão, Srs. Raul Tessari e Moacir Valdemiro Moroni, sócios majoritários das contratadas, não foram substituídos nas atividades exercidas junto à Marcopolo S/A por outros trabalhadores vinculados à RTE Consultoria Ltda ou à Morpar Consultoria e Representação Ltda, ou seja, não ocorre o concurso de profissionais qualificados na efetiva prestação do serviço oferecido pelas pessoas jurídicas.

Veja, também, o teor do item 88 do Relatório da Atividade Fiscal. Considera-se, portanto, configurada a prestação individual e pessoal do serviço profissional, concluindo-se que em havendo o predomínio da pessoalidade e exclusividade da prestação dos serviços, tal prestação não pode ser considerada realizada pela pessoa jurídica.

Quanto a **não eventualidade** dos serviços, é de se ver que trabalho eventual é trabalho esporádico, accidental, de curta duração, numa situação emergencial, que não se inclui como necessidade permanente ao funcionamento da empresa. A qualificação jurídica da relação

analisada deve levar em conta a definição de “serviço não eventual” contida no parágrafo 4º do artigo 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, *in verbis...*

No presente caso, verifica-se que o Sr. Raul Tessari, nos termos do item 3 do Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças firmado com a Marcopolo S/A, obrigou-se, pelo período de 40 (quarenta) meses, a prestar serviços nas áreas administrativa, financeira, planejamento tributário, planejamento estratégico, planejamento societário, constituição e administração de *joint-ventures*, mercado de capitais, dentre outras áreas de sua especialidade. Já o Sr. Moacir Valdemiro Moroni, comprometeu-se, pelo período de 30 (trinta) meses, a prestar serviços nas áreas: de engenharia, industrial, administrativa e financeira, compras, comercial mercado interno e externo, e/ou em qualquer outra área de sua especialidade.

Se a utilização da força de trabalho é necessária para o atendimento dos serviços que a empresa deve manter em efetivo funcionamento, não se pode falar em trabalho eventual, mesmo que não seja exigido assiduidade ou pontualidade – o que é comum nos cargos de gerência. Portanto, os serviços contratados, no caso em apreço, enquadram-se como não eventuais, na medida em que são relacionados direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

Quanto aos profissionais especializados a sutileza da **subordinação** está no poder do empregador determinar o que fazer, mas nem sempre ordenar como fazer, podendo a qualquer momento contar com os serviços do profissional, com a disponibilidade deste, que se encontra vinculado a um atendimento permanente e prioritário aos interesses e chamadas do empregador. O fato de poder o empregador, em certas ocasiões que se repetem, ou sempre, convocá-lo para dele obter os serviços ajustados, sem qualquer óbice, é que determina a subordinação do profissional à contratante.

No caso em tela, verifica-se claramente, da cláusula nº 5.1, dos Contratos de Prestação de Serviços, que os sócios majoritários, Sr. Raul Tessari e Sr. Moacir Valdemiro Moroni, principalmente, estão obrigados a ficar à disposição da contratante até mesmo após o término do contrato. Dessa forma, a cláusula contratual extrapola a vinculação com a pessoa jurídica prestadora dos serviços, para abranger, além dela, o sócio majoritário, e demais prestadores de serviços pessoas físicas:

RTE Consultoria Ltd.

Também é de se ver que os Contratos de Prestação de Serviços apresentam a seguinte cláusula (3.1): “As partes estabelecerão, mediante mútuo acordo, o cronograma de serviços que deverão ser prestados”. Entretanto, nos termos do Relatório Fiscal a seguir reproduzido, não há qualquer cronograma específico de serviços prestados ou documento comprobatório da efetiva prestação destes pelas pessoas jurídicas, ao contrário, quem aparece à frente da prestação dos serviços, participando das atividades normais da empresa contratante, em reuniões dos comitês, assembléias gerais, etc, são os sócios majoritários das empresas contratadas, Sr. Raul Tessari e Sr. Moacir Valdemiro Moroni.

Nesse contexto, verifica-se que não há qualquer elemento evidente e comprobatório do direcionamento dos serviços pelas contratadas, mas sim que os seus sócios ficam à disposição da direção da contratante atendendo às suas necessidades normais de funcionamento.

Quanto às cláusulas relativas à impossibilidade de prestação de serviços a concorrentes da empresa contratante e à necessidade de observância do sigilo profissional, afirma a impugnante, em síntese, que são inerentes aos contratos de consultoria, visando salvaguardar as informações

importantes que não podem chegar ao conhecimento da concorrência; que a exigência de manutenção de sigilo não era direcionada apenas aos sócios majoritários e que a empresa em questão prestava serviços a terceiros de outro ramo de atividade.

Ocorre, entretanto, se por um lado a exclusividade de prestação de serviços à contratante, considerando-se o seu ramo de atividade, justifica-se pela necessidade de sigilo profissional, necessidade esta que, segundo afirma a autuada, é evidente em contratos de consultoria; por outro, é de se ver que o prestador de serviços perde a autonomia, ou seja, não há autonomia contratual, nem igualdade das partes. Trata-se de verdadeira relação jurídica verticalizada, cuja característica principal é a subordinação jurídica dos trabalhadores contratados através de empresas interpostas, que se sujeitam aos interesses e necessidades da contratante.

#### **Da validade do negócio jurídico e do Planejamento Tributário.**

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

Consequentemente, não é a simples existência de contratos de prestação de serviços com agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, cuja forma seja prescrita ou não defesa em lei, que determina, para fins de enquadramento dos segurados vinculados à Previdência Social, a aceitação do negócio jurídico pela autoridade fiscalizadora. Ademais, no que se refere às alegações no sentido de que as operações realizadas são lícitas com negócios jurídicos que produziram os efeitos declarados pelas partes, cabe citar a manifestação de Ricardo Mariz de Oliveira (Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal):

Observe-se, também, que, evidentemente, os contribuintes podem optar pela forma de contratação e/ou administração de seus recursos humanos, com a finalidade de obter economia tributária, sem de que tal procedimento, necessariamente, decorra ilegalidade ou infração fiscal. Isto, porém, desde que a forma jurídica adotada seja real, e não apenas aparente.

#### **Do Contrato firmado com a RTE Consultoria Ltda.**

No tocante ao contrato firmado com a RTE Consultoria Ltda, afirma a impugnante que a assinatura do contrato social de constituição desta empresa ocorreu em 08/04/2004. Ato contínuo, o registro do mencionado contrato social foi requerido perante a Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul em 06/05/2004, ou seja, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da data da assinatura e o arquivamento (ato formal de aprovação da Junta Comercial) do contrato social ocorreu em 08/06/2004.

Sendo assim, uma vez requerido o registro da sociedade dentro do prazo de 30 (trinta) dias exigido pela legislação de regência, os efeitos jurídicos da constituição da empresa retroagem à data da lavratura do Contrato Social (art. 1.151, §§ 1º e 2º, do Código Civil). Portanto, na data de assinatura do Contrato de Prestação de Serviços e de sua respectiva alteração, a empresa RTE Consultoria já possuía plena capacidade jurídica de assumir compromissos com terceiros.

Assim colocada a questão, é de se ver, primeiro, que o próprio Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças, assinado em 24 de maio de 2004, e sua respectiva alteração, no item 1.2, fazem referência à contratada da seguinte forma: “Sociedade limitada, em fase de constituição, que terá por objeto social a prestação de serviços de assessoria e consultoria ...”.

De fato, quando da assinatura do contrato de prestação de serviços em 24/05/2004, a empresa RTE estava em fase de constituição, ainda não existindo como pessoa jurídica. Posteriormente, em 08/06/2004, é que ficou definitivamente constituída, com personalidade jurídica suscetível de direitos e obrigações, retroativamente à data da assinatura do contrato social (08/04/2004).

Considerando este enfoque, tem-se que, conforme registra a autoridade lançadora no item 49 do Relatório Fiscal, "... a CONTRATADA não existia formalmente na data da formulação do contrato e é representada por seu futuro sócio Sr. Raul Tessari, o qual é qualificado no item 1.3 INTERVENIENTE ANUENTE." Mais adiante, no item 52 do referido relatório, aduz a fiscalização que "Materialmente quem está sendo contratado e firmando o compromisso de prestação de serviço é o Sr. Raul Tessari e a PJ MARCOPOL SA."

O fato de os efeitos jurídicos da constituição da empresa terem retroagido à data da lavratura do seu contrato social, não afasta a constatação de que à época em que foi firmado o negócio jurídico (24/05/2004) ainda estava sendo providenciada a sua constituição. Veja-se que o arquivamento do contrato social na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul somente ocorreu em 08/06/2004, conforme notícia a própria autuada.

**Do desconto pela antecipação do pagamento e da retenção de tributos.**

Consoante os itens 65 a 74 do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora registra, em síntese, como um dos pontos de convicção quanto à prestação de serviços pelo Sr. Raul Tessari à Marcopolo, por meio da empresa interposta RTE Consultoria Ltda, que a redução no valor dos serviços prestados, de R\$ 8.000.000,00 para R\$ 5.800.000,00, corresponde à alíquota máxima do imposto de renda que seria retido (R\$ 2.200.000,00) no caso de serviços prestados pela pessoa física.

A impugnante, por sua vez, alega que, caso a intenção das partes fosse realmente a de evitar a tributação pela alíquota máxima do Imposto de Renda Retido na Fonte nos casos de pagamentos realizados para pessoa física, o objetivo teria restado frustrado, pois para que o Sr. Raul Tessari efetivamente tivesse auferido vantagem na transação, o valor pago pela impugnante deveria ter sido recebido e por ele reembolsado de forma integral, sem que nenhum outro tributo incidisse sobre a operação. Indica que os valores pagos sofreram a incidência de: IRPJ+CSLL (10,46%), PIS+COFINS (3,65%) e ISSQN (4%), resultando numa tributação total que alcançou o percentual de 17,15%.

É certo que o funcionamento de uma empresa, como não poderia deixar de ser, acarreta a incidência de diversos tributos. Não é esta, todavia, a principal questão aqui posta. A referência feita ao desconto concedido, no exato valor do IRRF, é mais uma evidência de que, na contratação da pessoa física, por intermédio da pessoa jurídica, ocorreu uma forma de redução de incidência de tributos, no caso, do Imposto de Renda Retido na Fonte, já que a remuneração pelos serviços prestados não ficou submetida às normas de tributação relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física (27,5%).

Registra, também, a autoridade lançadora no Relatório Fiscal que a MARCOPOL, após tratar as antecipações de pagamentos pelos serviços contratados como valor do serviço pago à pessoa jurídica, teve que operar as retenções de tributos em razão das notas fiscais emitidas pela RTE.

Os valores dos tributos que deveriam ser retidos no momento do pagamento e não foram e que seriam apropriados pró-rata pela MARCOPOL, mensalmente, tiveram que ser devolvidos pela RTE numa operação nada comum. A impugnante alega, a seu turno, que nada há de incomum e inovador na operação realizada entre as partes, já que as devoluções ocorreram em razão da

antecipação de pagamento pelo valor total contratado, sem as retenções de tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) que deveriam ocorrer por ocasião do faturamento dos serviços e, sendo assim, as devoluções ocorreram no momento das respectivas retenções (emissão das notas fiscais).

Apreciando-se o fato em questão, observa-se que as operações incomuns revelaram que nas datas dos acordos e dos pagamentos das antecipações não havia uma efetiva relação entre pessoas jurídicas. Tanto não havia que a MARCOPOLLO fez os adiantamentos sem perceber que deveria efetuar a provisão dos tributos a serem retidos e recolhidos quando da efetiva prestação de serviço por uma PJ. Afinal, estava pensando no IRRF.

Há de se convir que o pagamento efetuado, mesmo em decorrência de adiantamento, sem que a empresa contratante tenha efetuado a provisão dos tributos a serem retidos e recolhidos quando da efetiva prestação de serviço pela contratada, revela que o negócio jurídico, na prática, se deu com a pessoa física do Sr. Raul Tessari. Tanto é assim que à empresa contratante passou despercebido, na época do pagamento, que se tratando de contratação com “pessoa jurídica”, os tributos correspondentes deveriam ser provisionados.

Consequentemente, a devolução, pela contratada, quando da prestação dos serviços (emissão das notas fiscais), dos valores dos tributos que deveriam ser provisionados à época do pagamento, bem demonstra a intenção da empresa contratante em corrigir a falha verificada quando do seu “planejamento tributário”.

#### **Das Bases de cálculo. Dos Juros de mora. Taxas Selic.**

Entende a Impugnante que as bases de cálculo utilizadas nos Autos de Infração ora impugnados contêm equívocos quanto aos valores pagos à RTE Consultoria Ltda (Levantamento: RT - Raul Tessari), pois foram considerados os valores fixados no "Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças" original e não aqueles efetivamente pagos em decorrência da "Alteração do Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças, assinado em 24 de maio de 2004".

De acordo com os itens 65 a 67 do Relatório Fiscal, o significativo desconto, concedido em razão da antecipação de pagamentos, conforme a alteração contratual, corresponde a exatos 27,5% (vinte e sete e meio por cento), percentual que equivale a precisamente à alíquota máxima do Imposto de Renda na Fonte a ser retido no caso de pagamentos realizados a uma pessoa física. Nessa linha de convicção, tem-se que a remuneração paga pelos serviços prestados, decorrente da alteração contratual, nada mais é do que o pagamento líquido dos valores devidos, descontado o imposto de renda na fonte sobre pagamentos à pessoa física.

Conforme previsto no artigo 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, que trata do custeio da Previdência Social, as contribuições patronais, incidem sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, durante o mês, aos segurados empregados, destinadas a retribuir o trabalho, ou seja, incidem sobre a remuneração bruta, excetuadas, somente, as parcelas de que trata o parágrafo 9º do artigo 28, da mesma Lei, conforme reza o parágrafo 2º do artigo 22 em referência.

Também, na forma da legislação disciplinadora das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, estas incidem sobre a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim, considerando-se, que as contribuições previdenciárias e as destinadas a outras entidades ou fundos incidem sobre a remuneração total do segurado empregado, as bases de cálculo devem corresponder aos valores fixados no "Contrato de Prestação de Serviços e Outras

"Avenças" original, já que a remuneração decorrente da alteração contratual nada mais foi do que o pagamento líquido dos valores devidos.

Portanto, os valores considerados no Levantamento RT – Raul Tessari mostram-se coerentes com o procedimento adotado pela fiscalização, não se sustentando a incorreção alegada.

A Impugnante alega ainda que os valores lançados estão equivocados no que se refere à aplicação da taxa Selic. Como exemplo, indica o cálculo dos juros efetuado nos Autos de Infração - AI 37.345.170-9 e 37.345.171-7, na competência janeiro de 2007.

A respeito de tal questão, cumpre salientar que a incidência da taxa Selic sobre as contribuições sociais pagas em atraso, objeto de parcelamento ou incluídas em Auto de Infração, tem previsão legal, vigente à época dos fatos geradores, no artigo 34 da Lei nº 8.212, de 1991, transcrita abaixo. Ressalte-se que a incidência da taxa Selic, após a edição da MP nº 449, de 03/12/2008, passou a ser estabelecida na nova redação dada ao artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991.

De acordo com a legislação anteriormente apresentada, observa-se que o cálculo dos juros deve ser efetuado conforme segue:

a) Competências 01/2007 a 11/2008:

Os juros são calculados sobre o valor originário, mediante a aplicação dos seguintes percentuais: a) 1% (um por cento) no mês subsequente ao da competência; b) Taxa Média Mensal de Captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliaria Federal / Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custodia - SELIC, nos respectivos períodos; c) 1% (um por cento) no mês do pagamento.

b) Competências a partir de 12/2008:

Os juros são calculados sobre o valor originário, mediante a aplicação dos seguintes percentuais: a) Taxa Media Mensal de Captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliaria Federal / Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custodia - Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento b) 1% (um por cento) no mês do pagamento.

O presente lançamento corresponde ao período de 01/2007 a 13/2007, logo o cálculo dos juros deve obedecer a orientação prevista para o período anterior à vigência da MP nº 449, de 03/12/2008, qual seja, a estabelecida no artigo 34 da Lei nº 8.212, de 1991.

O cerne da questão está em saber se as taxas Selic utilizadas para o cálculo dos juros, concernentes aos lançamentos ora combatidos, estão corretas ou não. Tome-se por referência a competência 01/2007, apontada como exemplo pelo próprio contribuinte. Para esta competência o sujeito passivo afirma ter encontrado a taxa de 60,60% e não a de 61,04%, a qual foi aplicada sobre o valor originário lançado.

Assim, ao se pesquisar quais foram as taxas Selic utilizadas pela fiscalização para calcular os juros de mora relativos à competência janeiro de 2007, chegou-se aos percentuais indicados na tabela a seguir:

**TABELA I - UTILIZADA PELA FISCALIZAÇÃO NOS AUTOS DE INFRAÇÃO - TAXA SELIC**

Mês/Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
janeiro	0,00	0,93	1,05	0,66	0,86	0,89	
fevereiro	1,00	0,80	0,86	0,59	0,84	0,75	
março	1,05	0,84	0,97	0,76	0,92	0,82	
abril	1,00	0,90	0,84	0,67	0,84	0,71	
maio	1,03	0,88	0,77	0,75	0,99	0,74	
junho	1,00	0,96	0,76	0,79	0,96	0,64	
julho	1,00	1,07	0,79	0,86	0,97	0,68	
agosto	1,00	1,02	0,69	0,89	1,07	0,69	
setembro	1,00	1,10	0,69	0,85	0,94	0,54	
outubro	0,93	1,18	0,69	0,81	0,88	0,61	
novembro	0,84	1,02	0,66	0,81	0,86	0,55	
dezembro	0,84	1,12	0,73	0,93	0,91	1,00	
<b>TOTAL</b>	<b>10,69</b>	<b>11,82</b>	<b>9,50</b>	<b>9,37</b>	<b>11,04</b>	<b>8,62</b>	<b>61,04</b>

É sabido que a Receita Federal do Brasil divulga em seu endereço eletrônico <http://www.receita.fazenda.gov.br/pagamentos/jrselic.htm> as taxas SELIC definidas pelo Banco Central do Brasil, aplicáveis no pagamento, na restituição, na compensação ou no reembolso de tributos federais. E, ao se consultar a tabela inserta no referido site, relativamente ao período de março de 2007 a novembro de 2012, observa-se que os percentuais nela contidos, no período de abril/2007 e junho/2007 a setembro/2007, não coincidem com os aplicados nos Autos de Infração. Veja a seguir a tabela extraída do site da Receita Federal do Brasil:

**TABELA II - EXTRAÍDA DO SITE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - TAXA SELIC – COINCIDE COM O CÁLCULO DO CONTRIBUINTE**

Mês/Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012
janeiro	0,00%	0,93%	1,05%	0,66%	0,86%	0,89%
fevereiro	1,00%	0,80%	0,86%	0,59%	0,84%	0,75%
março	1,05%	0,84%	0,97%	0,76%	0,92%	0,82%
abril	<b>0,94%</b>	0,90%	0,84%	0,67%	0,84%	0,71%
maio	1,03%	0,88%	0,77%	0,75%	0,99%	0,74%
junho	<b>0,91%</b>	0,96%	0,76%	0,79%	0,96%	0,64%
julho	<b>0,97%</b>	1,07%	0,79%	0,86%	0,97%	0,68%
agosto	<b>0,99%</b>	1,02%	0,69%	0,89%	1,07%	0,69%
setembro	<b>0,80%</b>	1,10%	0,69%	0,85%	0,94%	0,54%
outubro	0,93%	1,18%	0,69%	0,81%	0,88%	0,61%

<b>novembro</b>	0,84%	1,02%	0,66%	0,81%	0,86%	0,55%
<b>dezembro</b>	0,84%	1,12%	0,73%	0,93%	0,91%	1,00%
<b>TOTAL</b>	<b>10,30%</b>	<b>11,82%</b>	<b>9,50%</b>	<b>9,37%</b>	<b>11,04%</b>	<b>8,62%</b>

Observe que nas duas tabelas apresentadas anteriormente, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores, para o cálculo dos juros aplicados na competência janeiro de 2007, foi

utilizado o percentual de 1%, tanto no mês subsequente (fevereiro/2007), como no mês da consolidação do crédito lançado (dezembro/2012).

Diante do exposto, resta clara a ocorrência de equívoco no cálculo dos juros de mora. O uso incorreto das taxas Selic, nas competências abril/2007 e junho/2007 a setembro/2007, ocasionou erro no cálculo dos juros de mora relativos ao período de janeiro/2007 a agosto/2007. Veja o exemplo a seguir: a fiscalização lançou no AI 37.345.170-9, na competência janeiro de 2007, juros no valor de R\$ 65.628,15, correspondente à aplicação do percentual de 61,04% sobre R\$ 107.516,63 (valor do débito originário), quando deveria ter lançado o valor de R\$ 65.208,83, correspondente à aplicação do percentual de 60,65% sobre o valor de R\$ 107.516,63.

No entanto, não sendo possível, na fase do contencioso administrativo, retificar o valor dos juros aplicado, entende-se que, no momento do pagamento ou do parcelamento, deverá ser efetuado novo cálculo dos juros de mora, utilizando-se, para o período de abril/2007 e de junho/2007 a setembro/2007, as taxas SELIC definidas pelo Banco Central do Brasil, insertas no site da Receita Federal do Brasil.

Alega também a impugnante que na competência junho de 2007, em que pese ter sido observada para fins de cálculo do principal a alíquota de 2% de SAT/RAT, para fins de cálculo dos juros foi utilizada a alíquota de 3%, vigente até a competência maio de 2007.

Consultando-se o Discriminativo do Débito - DD do AI 37.345.170-9, na competência 06/2007, observa-se que, para fins de cálculo dos juros, foi considerado o valor total original de R\$ 103.321,03, correspondente à soma de R\$ 93.928,21 (empresa - 20%) e R\$ 9.392,82 (SAT/RAT-2%).

Ao contrário do que alega o contribuinte, para fins de cálculo dos juros, não foi utilizada a alíquota de 3% de SAT/RAT. Ocorre que mais uma vez para o cálculo dos juros foram utilizados os percentuais contidos na Tabela I, inserta no corpo desta decisão. Aplicou-se sobre o valor total do débito originário de R\$ 103.321,03 o percentual de 55,96%, quando o correto seria aplicar 55,75%, conforme demonstrado na tabela a seguir.

Mês/Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
janeiro	0,00%	0,93%	1,05%	0,66%	0,86%	0,89%	
fevereiro	0,00%	0,80%	0,86%	0,59%	0,84%	0,75%	
março	0,00%	0,84%	0,97%	0,76%	0,92%	0,82%	
abril	0,00%	0,90%	0,84%	0,67%	0,84%	0,71%	
maio	0,00%	0,88%	0,77%	0,75%	0,99%	0,74%	
junho	0,00%	0,96%	0,76%	0,79%	0,96%	0,64%	
julho	1,00%	1,07%	0,79%	0,86%	0,97%	0,68%	
agosto	<b>0,99%</b>	1,02%	0,69%	0,89%	1,07%	0,69%	

<b>setembro</b>	<b>0,80%</b>	1,10%	0,69%	0,85%	0,94%	0,54%	
<b>outubro</b>	0,93%	1,18%	0,69%	0,81%	0,88%	0,61%	
<b>novembro</b>	0,84%	1,02%	0,66%	0,81%	0,86%	0,55%	
<b>dezembro</b>	0,84%	1,12%	0,73%	0,93%	0,91%	1,00%	
<b>TOTAL</b>	<b>5,40%</b>	<b>11,82%</b>	<b>9,50%</b>	<b>9,27%</b>	<b>11,04%</b>	<b>8,62%</b>	<b>55,75%</b>

No AI 37.345.171-7 (terceiros), competência junho/2007, também foi aplicado sobre o valor do débito originário de R\$ 9.728,71 o percentual de 55,96%, quando o correto seria o de 55,75%.

Desse modo, estando correto o valor originário do débito lançado, só caberá no momento do pagamento ou do parcelamento, se efetuar novo cálculo dos juros de mora, utilizando-se, para o

período de abril/2007 e junho/2007 a setembro/2007, as taxas SELIC definidas pelo Banco Central do Brasil, insertas no site da Receita Federal do Brasil.

**Do contrato firmado com a Morpar Consultoria e Representação Ltda.**

A impugnante argumenta que o fato da constituição da pessoa jurídica Morpar Consultoria e Representação Ltda ter ocorrido quando o Sr. Moroni ainda possuía vínculo trabalhista com a Marcopolo SA, não constituiu ilicitude.

Ocorre que não se trata de caracterizar, no caso, qualquer ilicitude quanto à constituição da empresa Morpar Consultoria e Representação Ltda, pelo Sr. Moroni, seu sócio majoritário e principal consultor, mas, sim, de evidenciar que sob o manto da contratação desta pessoa jurídica subjaz uma relação de trabalho pessoal, não eventual, remunerada e subordinada, entre a autuada e o Sr. Moacir Moroni, nos termos exarados no Relatório Fiscal e neste voto discutidos.

É verdade que cada um dos fatos arrolados pela fiscalização – se considerados de maneira isolada – não configuram necessariamente nenhuma ilegalidade e poderiam até ser justificados por questões circunstanciais. Contudo, considerados em conjunto esses fatos formam um todo probatório inequívoco, ensejando a convicção a respeito da verdadeira situação fática ocorrida, na qual a prestação de serviços foi efetuada pelos sócios das empresas contratadas (únicos executores dos serviços), pessoalmente, de forma não eventual e subordinada aos interesses da contratante.

**Da aplicação da Lei nº 7.064/82. Da aplicação da Lei nº 11.962/09 a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência. Da não violação ao princípio da legalidade e irretroatividade.**

Aduz o sujeito passivo que o espectro de incidência da Lei nº 7.064/82 – ao menos até a sua alteração pela Lei nº 11.962/09, não atinge relações jurídico-trabalhistas mantidas por brasileiros e empresas que não sejam "prestadoras de serviço de engenharia". Por este motivo, requer sejam desconstituídos os Autos de Infração DEBCAD nº 37.345.170-9 e nº 37.345.171-7, relativamente ao ano calendário de 2007 (inclusive 13º salário), por violarem o princípio da irretroatividade e da legalidade.

A Lei 7.064/1982 foi aprovada em um cenário de intenso fluxo de mão de obra, principalmente no que tange aos serviços de engenharia, que por transcender as barreiras nacionais, exigiam uma atuação imediata do Estado na proteção desses empregados transferidos para o exterior e mesmo das empresas através da edição de normas claras e de aplicação geral.

Assim, com o intuito de reger os contratos de trabalho de empregados contratados por empresas de engenharia, consultoria, projetos e obras, montagens, gerenciamento e congêneres no Brasil, transferidos por seus empregadores para prestar serviços no exterior, foi promulgada a Lei 7.064 de 1982, regulamentada pelo Decreto 89.339, de 31 de janeiro de 1984.

Esta Lei assegura aos empregados transferidos para o exterior a aplicação da legislação brasileira de proteção ao trabalho, quando mais favorável do que a legislação territorial, no conjunto de normas em relação a cada matéria. Assegura também a aplicação da legislação brasileira sobre Previdência Social, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS e Programa de Integração Social - PIS/PASEP.

Contudo, a dinâmica das relações trabalhistas levou a uma diversificação da mão de obra transferida para o exterior, na qual a Lei 7.064 de 1982 não contemplava mais todas as hipóteses de deslocamento de trabalhador brasileiro ou aqui contratado para o país estrangeiro.

Com o surgimento de diversos casos de trabalhadores brasileiros que iniciaram a prestação de serviços no Brasil e posteriormente foram transferidos para o exterior, surgiu a indagação sobre se a orientação contida na Súmula 207 do TST (Tribunal Superior do Trabalho), editada em 11/07/1985, se aplicaria a todos os casos, inclusive porque o artigo 1º da Lei 7.064, de 6 de dezembro de 1982, trazia uma orientação diferente.

A ausência de legislação específica para casos diversos dos tratados na Lei 7.064/82 trazia grande insegurança jurídica para as empresas que ficavam na dúvida sobre a legislação a ser aplicada ao contrato de trabalho do trabalhador transferido.

Destarte, em relação ao empregado, cujo contrato estava sendo executado no Brasil e que, posteriormente, foi transferido para prestar serviços no exterior, colaciona-se a decisão proferida pelo Tribunal Superior do Trabalho, abaixo transcrita, no sentido de aplicar o disposto na Lei 7.064/82, antes mesmo da edição da Lei 11.962/09...

Outras decisões proferidas pelo próprio Tribunal Superior do Trabalho já vinham flexibilizando a orientação da Súmula 207 do TST, para aplicá-la apenas às hipóteses de empregado domiciliado no Brasil contratado para prestar serviços no exterior ou de trabalhador brasileiro contratado no exterior para prestar serviços no exterior, excluindo os casos de empregados que prestavam serviços no Brasil e foram posteriormente transferidos para o exterior...

Então, o legislador, atento ao processo de globalização da economia e de transformação das relações do trabalho, editou a Lei 11.962/2009, determinando que os direitos previstos na Lei 7.064/82 passassem a ser aplicados a todos os empregados transferidos para o exterior e não apenas àqueles vinculados aos serviços de engenharia, consultoria, projetos e obras, montagens, gerenciamento e congêneres.

A Lei 11.962/2009 determinou a aplicação generalizada dos preceitos normativos da Lei 7.064/82. Isto, nos ensinamentos de Maurício Godinho Delgado, em seu livro *Curso de Direito do Trabalho*, editora LTR, 10<sup>a</sup> edição, p.1005, significou que “o critério da territorialidade, afirmado pela Súmula 207 do TST, perdeu validade quanto às transferências obreiras submetidas ao critério mais benéfico do novo diploma legal”.

Na presente situação o procedimento analógico é inevitável, pelo menos com respeito às regras protetivas da transferência e seus efeitos. Aliás, antes da vigência da Lei 11.962/2009, a própria empresa MARCOPOLO já aplicava a Lei 7.064/82 no âmbito da relação trabalhista existente com seus empregados expatriados, conforme se pode observar dos Pactos Acessórios aos Contratos de Trabalho, anexos ao processo nº 11020.722767/2013-02:

**“PACTO ACESSÓRIO AO CONTRATO DE TRABALHO PARA PRESTAR SERVIÇOS NO EXTERIOR, POR TRANSFERÊNCIA, NOS TERMOS DA LEI Nº 7.064/1982...**

Assim, não há dúvidas que, antes mesmo da alteração implementada pela Lei nº 11.962/2009, a doutrina e a jurisprudência já tinham dado como superados os aspectos apresentados inerentes à vigência e aplicabilidade da Lei 7.064/82.

Logo, por restar provada a aplicação analógica da Lei 7.064/82, desde a sua edição (redação original), a todos os trabalhadores contratados no Brasil ou transferidos por seus empregadores para prestar serviço no exterior, não se sustenta a alegação do sujeito passivo de que devem ser reformados os lançamentos fiscais relativos à tributação de fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei 11.962/2009.

Nos casos de transferência de trabalhadores para o exterior, hipótese em que o trabalhador mantém o vínculo de emprego com a empresa empregadora no Brasil, a legislação brasileira, desde a edição da Lei 7.064/82, tratou de amparar aqueles que são deslocados para outros países por seus empregadores para lá desenvolverem suas atividades profissionais (capítulo II, da citada Lei), garantindo-lhes a permanência no regime previdenciário brasileiro.

Ressalte-se que em qualquer caso de transferência do trabalhador para outro país, independentemente de em qual inciso do artigo 2º da Lei 7.064/82 se enquadre o procedimento, as regras aplicáveis serão invariavelmente as mesmas, quais sejam, as inseridas no capítulo II da referida Lei.

O parágrafo único do artigo 3º, inserto no capítulo II, da referida Lei é claro ao prever a aplicação da legislação brasileira sobre Previdência Social, FGTS e PIS/PASEP aos casos de transferências de empregados para prestarem serviços no exterior.

O artigo 9º, também situado no capítulo II, é ainda mais preciso quanto à vinculação obrigatória dos empregados transferidos para o exterior ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS:

Se o período de duração da transferência é computado no tempo de serviço do empregado para todos os efeitos da legislação brasileira, é porque, então, este trabalhador está incontestavelmente e obrigatoriamente vinculado à Previdência Social brasileira, fazendo parte, portanto, do rol de seus segurados obrigatórios.

A consequência disso é incontestável: o dever de financiamento da Previdência Social destes trabalhadores. E este financiamento, obviamente, deve ser concretizado nos termos da Lei de Custeio da Seguridade Social, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, isto é, nos termos da Lei nº 8.212/91. Isto porque, não existe nenhuma previsão em nosso ordenamento jurídico de custeio diferenciado para esses casos.

Finalmente, o artigo 11, do capítulo II da Lei 7.064/82, eliminando quaisquer dúvidas acerca da obrigatoriedade de custeio da Previdência Social em relação aos trabalhadores transferidos, exclui do rol das contribuições devidas apenas as contribuições destinadas a outras entidades e fundos, denominados Terceiros (SESI, SENAI, Salário- Educação, SESC, SENAC e INCRA).

Em resumo, do que foi visto anteriormente, pode-se concluir que a Lei 7.064/82, em seu capítulo II, ao disciplinar as transferências de empregados para o exterior, determina a aplicação da legislação previdenciária brasileira aos trabalhadores transferidos, vinculando-os ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, excluindo da contribuição pela empresa apenas os valores destinados a Outras Entidades e Fundos, comumente chamados de Terceiros, quais sejam: Sesi, SENAI, Salário-Educação, SESC, SENAC e INCRA.

É importante esclarecer, no tocante à legislação que rege o trabalho do expatriado, que as Leis 7.064/82 e 8.212/91 não se excluem, mas pelo contrário, se complementam, na medida em que esta última deu maior abrangência à proteção previdenciária do trabalhador expatriado.

A garantia do trabalhador transferido para o exterior no regime previdenciário brasileiro está consubstanciada na alínea “a”, inciso I, do artigo 12, de forma geral e irrestrita na medida em que situam todos os empregados de empresas brasileiras como segurados empregados da Previdência Social. E não há dúvidas de que se a hipótese é de mera transferência do empregado pela empresa brasileira, inquestionável é que o vínculo de emprego permanece com esta, ainda que tal situação jurídica esteja formalmente dissimulada através de termos de suspensão de contratos de trabalho.

Portanto, o capítulo II, da Lei 7.064/82, combinado com a alínea “a”, inciso I, do artigo 12, da Lei 8.212/91, corresponde à base legal do enquadramento dos trabalhadores transferidos para empresas sediadas no exterior como segurados da Previdência Social brasileira. E se não existisse a Lei 7.064/82 a própria alínea “a”, inciso I, art. 12 da Lei 8.212/1991, seria suficiente para a manutenção da qualidade de segurado obrigatório do trabalhador expatriado.

O crédito tributário em questão está fundamentado na Lei 8.212, de 1991, que já se encontrava em vigência à época dos fatos geradores ocorridos antes da Lei 11.962/2009. Logo não há falar em violação aos princípios da legalidade e da irretroatividade (período de janeiro/2007 a dezembro/2007, inclusive 13º salário - período anterior à Lei 11.962/2009).

**Da legalidade da cobrança da contribuição destinada ao SEBRAE.**

Alega a impugnante que não deve ser exigida a contribuição destinada ao SEBRAE, por não haver, no ano calendário de 2007, qualquer norma legal a suportar a referida cobrança.

Consoante o art. 11 da Lei 7.064/1982, as contribuições destinadas ao Salário-Educação, Sesi, Senai e Incra não são devidas em relação à remuneração dos empregados expatriados.

Por sua vez, nos termos do inciso II do art. 111 do CTN, a norma que outorga isenção é interpretada literalmente, não cabendo à autoridade fiscal estendê-la a tributo que não foi albergado na literalidade da Lei outorgante.

Sendo assim, há exigência fiscal em relação à entidade SEBRAE, já que a contribuição destinada à referida entidade não consta do rol das entidades do art. 11 da Lei 7.064/1982, inclusive com a atualização da Lei 11.962/2009, cujas contribuições foram afastadas no caso de prestação de serviços no exterior.

**Da suspensão do contrato de trabalho. Da declaração falsa na GFIP. Segurado empregado expatriado declarado como se estivesse em licença sem remuneração. Pagamento de contribuição previdenciária como se o expatriado fosse contribuinte individual. Do fracionamento do contrato de trabalho. Da utilização da interposição de empresas estrangeiras na relação trabalhista para reduzir a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre o total da remuneração dos segurados empregados expatriados. Fracionamento da remuneração do contrato de trabalho. Da tributação da remuneração paga pelas empresas estrangeiras. Da omissão de declaração na GFIP da remuneração paga pelas empresas estrangeiras.**

Aduz o sujeito passivo que o fracionamento dos contratos e a eventual redução salarial no Brasil (mantida e/ou aumentada a remuneração considerada em bases globais) não podem ser considerados manobras ilícitas, e que em grande parte dos casos examinados no presente feito, sequer houve redução da remuneração percebida no território nacional.

Alega que não praticou qualquer conduta ilícita, posto não haver legislação vedando o recebimento de parte da remuneração no exterior ou impondo o recolhimento de contribuição previdenciária sobre estas parcelas até o advento da Lei nº 11.962/09. Alega ainda que não se mostra de acordo com a realidade fática, a afirmação da fiscalização de que a empresa teria reduzido a remuneração de todos os funcionários no Brasil, buscando menor pagamento da contribuição previdenciária patronal.

Consoante análise dos autos, a fiscalização constatou que a MARCOPOLO S/A incorre em omissão de declaração da remuneração paga aos segurados empregados transferidos para trabalhar no exterior através da conduta ilícita de suspensão do contrato de trabalho, informando nas GFIP código específico de suspensão de contrato de trabalho, quando na verdade seu empregado foi transferido para prestar serviço no exterior a seu mando na condição de empregado expatriado, deixando de recolher as contribuições previdenciárias a cargo da empresa sobre o total da remuneração paga ao segurado empregado.

Ainda, segundo relato fiscal, a empresa autuada também reduz a tributação através da conduta ilícita denominada fracionamento da remuneração do contrato de trabalho vigente no BRASIL. Atribui a qualidade de empregadora às empresas situadas no exterior, que recebem os empregados da empresa brasileira para prestação de serviços, fazendo, inclusive, parte do pagamento dos salários. Com isso, deixa a MARCOPOLO de declarar em GFIP a remuneração paga no exterior, reduzindo a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária.

Para realizar tal operação incorre em diversas infrações à legislação previdenciária, Lei 8.212/1991, e trabalhista, especialmente à Lei 7.064, de 06/12/1982, que regula aos casos de transferência de empregados ao exterior (expatriados) e a contratação de empresas estrangeiras de trabalhador brasileiro.

Nos pactos acessórios, insertos no processo 11020.722767/2013-02, firmados no Brasil entre MARCOPOLO S/A e seus empregados expatriados há declaração expressa de aplicação da Lei 7.064/1982, contudo, efetivamente, a conduta da empresa autuada é conflitante com as disposições literais da Lei, realizando somente aquilo que lhe interessa do ponto de vista tributário e atribuindo a condição de empregadora às empresas estrangeiras coligadas, controladas e aquelas apenas parceiras na realização de negócios no exterior.

A Lei nº 7.064/1982 é exaustiva e pontual, determinando o que deve ou não ser feito no âmbito da contratação e transferência de trabalhadores para o exterior, e é utilizada pelo próprio sujeito passivo como reguladora da expatriação. Portanto, não cabe aqui a alegação de qualquer tipo de desconhecimento ou erro.

Os pactos e os instrumentos de prorrogação firmados trazem literalmente a declaração da aplicação da Lei 7.064/82, citando de forma literal o embasamento legal - arts. 2º a 11, que corresponde à regulação específica da transferência.

Informam que o empregado será registrado pela empresa no exterior e enquadrado na legislação local, e declararam que a empresa estrangeira garantirá os salários e os benefícios estipulados com a empregadora MARCOPOLO.

No entanto, esta cláusula contratual está à margem da Lei 7.064/82, que prevê literalmente. Nos pactos acessórios há claro posicionamento no sentido de que a MARCOPOLO BRASIL continuou remunerando seus expatriados com o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, denominada EFIMAR. Ou seja, havia pagamento direto ao empregado expatriado de

remuneração que não é tributada pela Previdência Social por disposição expressa da Lei 8.212/91.

De forma geral, todos os pactos acessórios ao contrato de trabalho de trabalhadores expatriados são firmados entre o empregado e sua empregadora MARCOPOLO, confirmado a existência do vínculo trabalhista precedente, situação enquadrada como efetiva TRANSFERÊNCIA PARA O EXTERIOR - expatriação do segurado empregado através de transferência do local da prestação de serviço disciplinada obrigatoriamente pelo Capítulo II da Lei 7.064/82.

Após verificação das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP apresentadas pela empresa Marcopolo S.A, a fiscalização identificou segurados empregados informados com o seguinte código de movimentação informado: X – LICENÇA SEM VENCIMENTOS.

O fisco constatou que a informação prestada nas GFIP não correspondia à realidade, pois na verdade não houve licença sem vencimentos, ao contrário, houve transferência do trabalhador para prestar serviços no exterior.

A conduta de suspender os contratos de trabalho dos empregados expatriados não tem base legal na legislação trabalhista, seja ela geral, pelas normas emanadas da CLT, seja pela norma específica, Lei 7.064/82, que em momento algum apresenta qualquer indicação da aplicação da suspensão de contrato nos casos de expatriação, muito pelo contrário, garante ao trabalhador a manutenção do vínculo ao regime previdenciário e também das normas individuais e de tutela do trabalho que lhe sejam mais favoráveis do que aquelas vigentes no país de prestação de serviços.

A suspensão do contrato de trabalho vai exatamente de encontro à transferência do empregado para prestar serviços no exterior. Primeiro, porque a Lei 7.064/82 garante a aplicação da legislação previdenciária ao expatriado transferido, portanto, o período de prestação de serviço no exterior é contado como efetivo tempo de serviço para fins de aposentadoria, benefícios previdenciários e etc. Segundo, na suspensão não há pagamento de salário por parte da empresa ao trabalhador, fato que é totalmente contrário à transferência, já que esta deriva exatamente do ajuste do salário base e do adicional de transferência com o empregador, ajustando-se as novas bases salariais vigentes com a mudança de local da prestação de serviço.

A conduta implementada em relação aos empregados expatriados configura-se em informação prestada ao fisco em documento fiscal que não corresponde à realidade, já que em nenhum momento os segurados empregados entraram em licença sem vencimentos. Seus contratos de trabalho foram objeto de PACTOS ACESSÓRIOS, alterando o local de trabalho, a remuneração, e os benefícios recebidos.

Assim, resta claro que no tocante à remuneração não tributável aqui no BRASIL não houve qualquer “suspensão”. Este artifício foi utilizado para suspender o que seria tributável (salários, adicionais, benefícios indiretos e etc).

A MARCOPOLO mantém sob sua responsabilidade a remuneração paga aqui no BRASIL que não está sujeita à tributação previdenciária, e atribui a responsabilidade do pagamento dos salários e dos benefícios à empresa estrangeira, dando a esta a qualidade de empregadora somente para evitar a tributação sobre as verbas remuneratórias tributáveis. Deixa de contribuir com as contribuições da quota patronal e riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT) incidentes sobre a remuneração do empregado expatriado, atribuída à empresa estrangeira.

Para a manutenção da qualidade do segurado empregado expatriado no RGPS, a MARCOPOLo simula a existência de uma relação como contribuinte individual (prestador de serviço sem vínculo empregatício). Há evidente manipulação da vinculação previdenciária atribuída ao segurado através de pagamento da sua contribuição na qualidade de contribuinte individual.

A MARCOPOLo transforma o vínculo obrigatório do seu segurado empregado (que é dado pela Lei 8.212/91) para o enquadramento como contribuinte individual, recolhendo a contribuição previdenciária neste enquadramento com fins de mantê-lo vinculado ao RGPS, contando tempo de serviço pra fins de concessão dos benefícios previdenciários e para que não haja perda da qualidade de segurado.

Denota-se assim uma explícita incoerência: o expatriado não é considerado pela empregadora como seu empregado porque está prestando serviço no exterior, mas, é considerado como prestador de serviço sem vínculo empregatício aqui no BRASIL – contribuinte individual.

A conduta de inserir empresa estrangeira na condição de empregadora, com deliberada intenção de utilizá-la como interposta, qualificando-a como empregadora no pólo trabalhista que já mantém com o empregado expatriado, para evitar a tributação da remuneração pactuada, a ser paga pela empresa estrangeira, evidencia sem dúvida prática sonegatória. No entender de DINIZ (DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. São Paulo, Saraiva. Vol. II, 885):

Nessa senda, poder-se-ia definir interposição fraudulenta de terceiros como todo ato em que uma pessoa física ou jurídica aparenta ser o responsável por uma operação pela qual de fato não o foi, com o objetivo de ocultar o real sujeito da relação. Veja que no caso concreto a operação de expatriação é toda desencadeada pelo empregado e a MARCOPOLo Brasil. Não há efetivamente participação da empresa estrangeira na regulação das cláusulas contratuais da relação de emprego, e nem poderia, pois esta é estranha à relação jurídico-trabalhista.

Contudo ela é inserida através de declaração da empregadora (MARCOPOLo) como outra parte na relação, uma nova empregadora (empresa estrangeira), com o claro objetivo de absorver a função da empregadora brasileira em pagar ou retribuir pelo que já estava estabelecido, caracterizando a simples interposição e não alterando o valor pelo trabalho devido pelo empregador a empregado expatriado.

Na esteira da adoção do regime de suspensão do contrato de trabalho ao empregado expatriado, a qual tem por objetivo declarar que o empregado está licenciado e sem remuneração na GFIP, enquadrando-o como contribuinte individual para que ele mantenha a qualidade de segurado, sem que o EMPREGADOR (MARCOPOLo) contribua sobre a remuneração paga a ele, atribuindo à empresa ligada no exterior a qualidade de empregadora, a fiscalização identificou outra forma de conduta simulatória, o FRACIONAMENTO DO CONTRATO DE TRABALHO

Este, na verdade, nada mais é que o FRACIONAMENTO DA REMUNERAÇÃO DO CONTRATO, através da atribuição do status de nova empregadora no exterior, onde a empresa no Brasil fica responsável por parte da remuneração (que é declarada na GFIP) e a empresa no exterior fica responsável pelo pagamento de outra parte da remuneração (que deixa de ser declarada na GFIP).

A conduta do fracionamento é uma variação da falsa suspensão. No fracionamento do contrato atribui-se um novo empregador no exterior ao trabalhador transferido que é pago no exterior a mando da empregadora brasileira. Assim, a MARCOPOLo, nos casos de fracionamento, também

se utiliza de interposição de pessoa no exterior na relação trabalhista firmada e consolidada com o empregado aqui no Brasil.

O fracionamento do contrato de trabalho apresentado nos PACTOS ACESSÓRIOS tem por objetivo segregar parte (alguns casos a maior parte da remuneração) da remuneração à empresa no exterior. A simples conduta da empresa no exterior de realizar o pagamento não tem o condão de modificar a sujeição passiva tributária, pois se revela em mera medida administrativa adotada pelas empresas.

De forma geral, a remuneração paga ao trabalhador transferido ajustada no Brasil com a MARCOPOLLO pela prestação de serviço no exterior é repartida entre esta e a empresa local da prestação de serviço, atribuindo a esta última uma qualidade de empregadora que efetivamente não existe na relação jurídico-trabalhista implementada e consolidada entre a MARCOPOLLO e o empregado aqui no Brasil.

Os pactos são acessórios ao contrato de trabalho vigente no BRASIL entre a MARCOPOLLO e seu empregado, decorrente da relação jurídica já formal e materialmente constituída. A empresa no exterior é estranha à relação que se estabelece, inclusive no próprio ato de transferência.

Mesmo que seja firmado outro contrato no exterior com a empresa estrangeira, este novo contrato, à luz da legislação pátria, não passa de mera formalidade burocrática, já que a Lei 7.064/82 é imperativa, e mantém a aplicação da legislação previdenciária brasileira.

Os dispositivos da Lei 7.064/82 são tão cerrados que não admitem a contratação de trabalhador brasileiro no território nacional por empresa estrangeira que não tenha participação de empresa brasileira em seu capital social. Havendo esta excepcional situação, ainda necessita-se do crivo do Ministério do Trabalho para contratar, bem como atribuir responsabilidade solidária à empresa brasileira. São preceitos legais inflexíveis que tratam a matéria.

E mais, ainda que a empresa no exterior seja considerada efetiva empregadora por seu nome ser inserido formalmente no pacto acessório firmado entre a MARCOPOLLO e empregado, ainda assim nos casos de controladas no exterior a Lei Previdenciária estabelece que o empregado tenha a qualificação de segurado empregado. Não se deve confundir a observância da lei local de prestação de serviços, quando esta for mais favorável ao trabalhador transferido, com alteração do vínculo empregatício, ou redesignação de seu real empregador, até porque a transferência se exatamente pela existência deste vínculo, no exercício da subordinação jurídica do trabalhador e do empregador aqui no Brasil.

No caso concreto, o empregado acorda com o empregador (MARCOPOLLO) a sua expatriação e a alteração do contrato individual de trabalho. A empresa estrangeira interposta não faz parte desta relação, e nem poderia fazer já que a relação trabalhista dá-se entre a empresa no Brasil e o trabalhador contratado no Brasil.

Caso houvesse a desvinculação do trabalhador da empresa no Brasil, dever-se-ia implementar rescisão do contrato de trabalho, com pagamento de todas as verbas salariais, indenizatórias e multas aplicáveis pela legislação trabalhista. Efetivamente, não há essa desvinculação da empregadora no Brasil.

Ressalte-se que se ocorrer a rescisão de forma a burlar a Lei 7.064/82, esta ainda será frustrada em razão do disposto no inciso I do art. 2º que considera como ato de transferência aquele

empregado que for removido para trabalhar no exterior, cujo contrato estava sendo executado no território brasileiro.

Portanto, a prática do fracionamento do contrato não altera a aplicação da legislação previdenciária. Não se pode desmembrar a remuneração do segurado empregado transferido para o exterior em salário de contribuição do Brasil e remuneração no exterior. O vínculo do empregado é único com o regime previdenciário brasileiro e, por conseguinte, leva o seu empregador brasileiro a contribuir para a Seguridade Social.

E ainda que se possa aventar a existência mínima de um duplo contrato, a realidade constatada apresenta-se como transferência do empregado para trabalhar no exterior. Veja a seguir excertos do Relatório Fiscal que ratificam que se trata de transferência de empregado para trabalhar no exterior e não de duplo contrato:

- a) “As empresas estrangeiras, ou seus representantes legais, não estiveram no BRASIL para aliciar trabalhadores para trabalhar no exterior.” (item 305)
- b) “Não assinam (empresas estrangeiras) os PACTOS ou firmam contratos no nosso território, se submetendo à qualidade de empregadora.” (item 306)
- c) “Não definem as bases salariais e os benefícios indiretos concedidos pela mudança no local de trabalho, cujos encargos são definidos aqui no Brasil na relação trabalhista existente entre empregado e empregador brasileiro.” (item 307)
- d) “Não recebem autorização para contratar trabalhadores pelo Ministério do Trabalho, submetendo-se à criteriosa análise quanto às imposições do Capítulo III da Lei 7.064/82.” (item 308)
- e) “... a empresa brasileira tem a capacidade de fornecer a mão de obra qualificada que necessita para implementar seus projetos no exterior, através de simples TRANSFERÊNCIA de seus trabalhadores, e assim faz, ajustando o contrato de trabalho vigente e regulando as novas bases salariais dos EXPATRIADOS, que para se deslocarem do País para trabalhar, deixam seus familiares, se adaptam a novos costumes e culturas e devem ser remunerados também por estas circunstâncias, sem contar com a qualidade técnica profissional que possuem para desenvolver projetos de grande monta em países longínquos.” (item 309)

A título de exemplo, a fiscalização apresenta, entre outros, como prova da unicidade contratual trabalhista da MARCOPOLO e de que o fracionamento do contrato tem como finalidade a redução ilícita da base de cálculo da contribuição previdenciária, o PACTO ACESSÓRIO firmado entre a MARCOPOLO e o empregado YURI EDUARDO CAIO, transferido para prestar serviços na Rússia, em maio/2006.

Ao se comparar a remuneração estipulada na cláusula terceira da prorrogação do PACTO ACESSÓRIO, assinada entre a MARCOPOLO e o empregado, em 01/05/2008, com a estipulada na cláusula primeira do PACTO ACESSÓRIO firmado dois anos antes, nota-se que ela foi reduzida.

Esta “redução salarial” foi ressalvada no próprio instrumento de prorrogação, para que não fosse traduzida pelo empregado como redução indevida do seu salário aqui no Brasil. Constou da prorrogação do PACTO ACESSÓRIO que a diferença a menor não caracterizaria uma redução, pois a diferença seria paga pelo “empregador” na Rússia.

Um pagamento no exterior compensando uma redução salarial no Brasil demonstra que existe uma verdadeira unicidade contratual, fracionada apenas no papel. A remuneração na verdade é única.

O fato relevante aqui é que a remuneração pactuada a ser paga pelas empresas estrangeiras, indicadas pela MARCOPOLO BRASIL, é alijada da incidência de contribuição previdenciária sob o pretexto de que está vigente um novo vínculo trabalhista com empresa sediada no exterior que materialmente não houve.

O fracionamento da remuneração do contrato de trabalho não altera a aplicação da legislação previdenciária, pois o vínculo do empregado é único com o regime previdenciário brasileiro e, por conseguinte, está o empregador brasileiro obrigado a contribuir para a Seguridade Social sobre o total da remuneração, não sendo relevante quem pagou a maior parte da remuneração, se foram as empresas estrangeiras ou a nacional.

Em síntese, observa-se do exposto que os contratos são ditos suspensos e fracionados. Inicialmente, a MARCOPOLO faz declaração falsa na GFIP, informando o segurado empregado como se estivesse em licença sem remuneração, combinando com a prática simulatória de pagar a contribuição como se o expatriado fosse um contribuinte individual garantindo-lhe a manutenção da filiação ao RGPS, contudo sem contribuir com a quota patronal.

Em seguida, observa-se que a MARCOPOLO fraciona a remuneração paga ao expatriado, atribuindo parte, ou toda remuneração à empresa estrangeira, que é interposta na relação trabalhista, qualificando-a como empregadora de seu empregado expatriado. Tenta apresentar que houve um fracionamento do contrato de trabalho com a empresa estrangeira, mas a verdade existente é que houve apenas o fracionamento da remuneração: parte declarada à Previdência e parte não declarada. Deixa a empresa nacional de declarar na GFIP a parte da remuneração que consoante pacto acessório deve ser paga pela empresa estrangeira.

Assim, agiu corretamente a fiscalização ao desconstituir o uso do duplo contrato, ou melhor, do fracionamento da remuneração de contrato de trabalho, usado para fins de redução da contribuição previdenciária, e ao trazer os efeitos que lhes são próprios no âmbito tributário com a incidência da contribuição previdenciária sobre a totalidade da remuneração devida ao empregado transferido para trabalhar no exterior.

**Dos benefícios pagos ao empregado expatriado. Da data da ocorrência do fato gerador.**

Requer o sujeito passivo que sejam reformados os lançamentos fiscais, excluindo da tributação as remunerações que foram pagas antes do efetivo ingresso dos empregados nos países estrangeiros.

Segundo relato fiscal as empresas sediadas no exterior, com as quais a MARCOPOLO mantém operações comerciais e industriais, são interpostas na relação trabalhista que os empregados contratados no Brasil já mantêm com a MARCOPOLO através de contratos trabalhistas firmados.

Os trabalhadores transferidos para o exterior, mediante pactos acessórios ao contrato de trabalho, firmam e aceitam serem expatriados para exercerem suas atividades laborais de prestação de serviços no exterior, nos locais designados, no prazo e nas condições estabelecidos, em comum acordo com a sua empregadora, que é a MARCOPOLO.

Os empregados expatriados, que mantêm contrato de trabalho com a MARCOPOLLO, são convidados e convencidos a trabalhar para o seu empregador no exterior recebendo aumento salarial real, seja ele nominal e/ou combinado pela concessão de diversas vantagens pessoais, mantendo o seu vínculo empregatício no Brasil.

Para o fisco foi apresentada a condição de empregadora a uma empresa estrangeira, que ficou responsável pelo pagamento da remuneração direta e indireta decorrente do ajuste entre empregado e empregador. No entanto, no decorrer da auditoria fiscal ficou claro que não é a empresa estrangeira a responsável pelo acordo de expatriação e pelas cláusulas que garantem os direitos do trabalhador pela sua transferência, mas, sim, a MARCOPOLLO.

Entendeu a fiscalização que não houve mudança alguma na materialidade da prestação de serviços, que continuaram sendo prestados ao mesmo empregador, havendo somente a mudança do local de trabalho.

No Relatório Fiscal, a fiscalização apresentou quadros contendo os resumos dos Pactos Acessórios e suas respectivas prorrogações, firmados com trabalhadores que tiveram os contratos ilicitamente fracionados na expatriação, com efeitos no período compreendido entre 01/2007 a 12/2007.

Foram extraídas dos pactos acessórios, entre outras, as seguintes informações: o período de expatriação, a remuneração e o adicional estabelecido, os benefícios negociados sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, outras remunerações e informações que demonstram a manutenção do vínculo jurídico-trabalhista com a MARCOPOLLO.

Examinando-se os autos, verifica-se que os pactos demonstram as negociações entre a MARCOPOLLO e o expatriado. Todavia, não necessariamente os valores acordados representam a efetiva remuneração recebida no exterior.

Veja, a título de exemplo, o caso relatado no item 329 do Relatório Fiscal referente à transferência do empregado Mauricio Rizzotto, com pacto acessório assinado em 01/11/2007, em que a expatriação foi realizada antes mesmo de concluído os trâmites burocráticos necessários para que o empregado tivesse sua situação regularizada para trabalhar em Portugal.

Neste ínterim de efetivo trabalho até a obtenção do visto para trabalho na MARCOPOLLO PORTUGAL a folha de pagamento do Sr. Mauricio continuou sendo realizada na MARCOPOLLO BRASIL, e o salário base de 2.750,00 euros convertidos em moeda nacional foi levado à tributação para fins de Previdência Social, através de rubrica específica código 10143 – Ajuda de custo de transferência p/pessoas que saem do País, de acordo com o estabelecido no pacto.

A partir da obtenção do visto de trabalho em Portugal do Sr. Maurício a sua remuneração de 2.750,00 euros foi excluída da folha de pagamento da MARCOPOLLO BRASIL, e a remuneração para fins tributários foi reparticionada em parte paga no Brasil (tributada) e na parte paga no exterior (sem tributação).

Veja que enquanto não era possível a interposição do formalismo da contratação pela empresa estrangeira por limitações burocráticas, a realidade prevaleceu na MARCOPOLLO BRASIL, com a declaração da remuneração na folha de pagamento e na GFIP das competências 11/2007 a 05/2008. A partir de 06/2008, somente a remuneração paga no BRASIL e o respectivo adicional sobre a remuneração paga no Brasil foram objeto de declaração para fins de incidência das contribuições previdenciárias por parte da empresa.

Ressalte-se que os pagamentos dos benefícios indiretos (aluguel e passagens de deslocamento pessoal ao BRASIL) não foram computados na remuneração declarada no período de 11/2007 a 05/2008. Contudo, por estarem sujeitos à tributação, são objeto do presente lançamento as contribuições deles decorrentes.

Resumindo a situação apresentada, verifica-se que na vigência do pacto acessório, mais precisamente no período de 11/2007 a 05/2008, não foram levados à tributação os benefícios indiretos. No mesmo período, o salário a ser pago pela empresa estrangeira só foi tributado porque ainda não estava totalmente regularizada a expatriação do empregado.

Ocorrida a regularização da transferência, somente a remuneração paga no BRASIL e o seu respectivo adicional foram ofertados à tributação. Diante do exposto, fica claro que a partir da assinatura do pacto acessório, a empresa MARCOPOLLO inicia a prática de fracionamento da remuneração paga ao trabalhador expatriado, separando em parte tributável e não tributável. Não há dúvidas que os pactos acessórios são instrumentos utilizados pela MARCOPOLLO para se eximir da contribuição previdenciária devida sobre os benefícios indiretos e sobre a parte do salário pago no exterior.

Destarte, considerando que a empresa MARCOPOLLO utilizou empresas estrangeiras como interpostas para pagamento no exterior de parte dos salários e dos benefícios indiretos, considerando-as como “empregadoras nos Pactos”, e assim se eximir da contribuição devida sobre a mencionada parte da remuneração, não poderia a fiscalização ter agido de outra forma que não fosse a de considerar a data em que foi pactuada a expatriação para lançar as contribuições previdenciárias e a destinada ao SEBRAE, incidentes sobre os benefícios pagos ao empregado expatriado.

**Da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. Do Parecer MF nº 28 de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT).**

No tocante ao pedido para excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, cabe ressaltar que, consoante se vê no anexo “FLD – Fundamentos Legais do Débito” (fls. 11/12 e 20/21), os juros foram calculados sobre o valor originário, mediante a aplicação dos seguintes percentuais: a) 1% (um por cento) no mês subsequente ao da competência; b) Taxa Média Mensal de Captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal / Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custodia - SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento; c) 1% (um por cento) no mês do pagamento.

A Lei nº 8.212, de 1991 ao tratar da incidência da taxa Selic sobre as contribuições sociais pagas em atraso, objeto de parcelamento ou incluídas em Auto de Infração, assim determina:

Logo, no caso concreto, não há falar em incidência de juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 34 da Lei nº 8.212, de 1991 apenas impõe sua incidência sobre as contribuições sociais devidas e pagas com atraso.

Quanto à alegação de ilegalidade do Parecer MF nº 28 de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT), registre-se que por expressa vedação legal contida no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, abaixo transcrita, não pode este órgão julgador se pronunciar sobre argumentos de ilegalidade dos atos normativos expedidos pelos órgãos competentes ou sobre constitucionalidade de lei.

Ressalte-se ainda que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) editou a Súmula nº 2, entendendo não ser competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de Lei tributária.

**Da multa de mora prevista no art. 35, II, "a", da Lei nº 8.212/1991. Da multa prevista na Lei nº 8.212/1991, art. 32, § 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997. Da aplicação retroativa da multa de ofício fixada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Da aplicação da multa mais benéfica. Lei 11.941, de 2009. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, DOU de 8/12/2009. Período de 01/2007 a 13/2007. Da multa de mora prevista no art. 61 da Lei 9.430, de 1996. Limite de 20%.**

Requer a impugnante, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, que seja aplicada a multa de mora prevista no artigo 35 caput, da Lei nº 8.212/91, limitada a 20%, conforme estatuído no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

**Da multa de mora. Limite de 20%.**

Não há falar em aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da Lei 9.430, de 1996, ao presente caso. O limite de 20% da multa previsto no parágrafo 2º do art. 61 da Lei 9.430/96 aplica-se às contribuições pagas em atraso, mas não incluídas em Auto de Infração, já que nos lançamentos de ofício deve ser aplicado o art. 44 dessa Lei

**Aplicação da multa no lançamento de ofício de contribuição previdenciária.**

A presente ação fiscal alcança fatos geradores ocorridos no período de 01/2007 a 12/2007 (inclusive 13º salário), portanto, antes da publicação da Medida Provisória - MP nº 449/2008. O correspondente lançamento ocorreu posteriormente à referida MP.

Na legislação vigente até 03/12/2008, quando se constatava a omissão de contribuições previdenciárias na GFIP, os valores omitidos e não recolhidos eram constituídos através do lançamento de ofício, acrescidos de multa moratória de 24%, sem redução, em razão da contribuição não estar declarada em GFIP, conforme art 35, II, "a" da Lei 8.212/91, redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Também, ficava sujeito ao lançamento de ofício de penalidade pecuniária (multa isolada) pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, através de aplicação de multa isolada disposta no §5º do art. 32 da Lei 8212/91 c/c art. 284, II, do RPS, que corresponde a 100% da contribuição omitida, limitada aos valores do § 4º do art. 32 da 8212/91 c/c inciso II do art. 284 do Decreto 3048/99, redação dada pelo Decreto 4.729 de 09/06/2003.

Eram, portanto, duas autuações distintas. Pela conduta de não recolher e não declarar a contribuição na GFIP aplicava-se multa de mora sobre o valor das contribuições lançadas de ofício, devidas à Seguridade Social em decorrência de descumprimento de obrigação principal. Pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, em razão da omissão das contribuições na GFIP, ou pela sua não entrega, aplicava-se multa pecuniária.

A Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, publicada em 04 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou a regra de imposição das multas de mora por lançamento de ofício, anteriormente prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e por falta de declaração, anteriormente prevista no § 5º do

art. 32 da mesma Lei, submetendo o lançamento de ofício à caputulação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que versa sobre a multa de 75%, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, e de seu agravamento, quando couber.

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional - CTN, em seu art. 144, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Entretanto, o mesmo Código também ressalva, em seu art. 106, II, "c", que a multa aplicada ao lançamento deve observar o princípio da retroatividade benigna, comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

Em face deste conflito temporal de normas e a fim de atender ao princípio estatuído no art. 106, II, do CTN, a fiscalização elaborou a Tabela inserta no item 386 do Relatório Fiscal, demonstrando para o período de 01/2007 a 13/2007, por competência, o cálculo da multa na metodologia anterior à MP 449/2008 (multa de mora de 24% sobre o valor da contribuição lançada de ofício + multa prevista no art 32, §5º da Lei 8.212/91, por não declarar os fatos geradores das contribuições previdenciárias em GFIP) e na forma da legislação atual (multa de ofício de 75%), aplicando a multa mais benéfica ao contribuinte, que no caso em espécie foi a de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Destarte, a cobrança de multas sobre os créditos previdenciários segue as determinações legais, que não permitem margem discricionária à fiscalização, a qual deve aplicar o percentual da multa, conforme o caso, estabelecido. Por se tratar de imposição legal, constituindo ato vinculado, não cabe à autoridade administrativa modificar a aplicação da multa, segundo critérios subjetivos.

#### **Aplicação da multa no lançamento de ofício de contribuição para Outras Entidades e Fundos (Terceiros).**

Na constituição do crédito tributário por lançamento de ofício das contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros) cujos fatos geradores ocorreram até 03/12/2008, a multa aplicada é sempre a disposta no art. 35, inciso II, "a" da Lei 8.212/91, correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) sobre o montante da contribuição lançada de ofício, sem benefício da redução por não ter sido declarada em GFIP, nos termos do § 4º do mesmo artigo, parágrafo inserido pela Lei nº 9.876/99.

Isto porque as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros) não integram a multa aplicada pelo descumprimento da obrigação tributária acessória de declarar em GFIP, e sendo assim, atendendo ao princípio estatuído no art. 106, II, do CTN, a multa aplicada às contribuições retromencionadas, inicialmente, será a multa de mora no percentual de 24%, pois esta ao ser comparada com a multa de ofício de 75%, sempre prevalecerá, por ser a mais benéfica ao contribuinte.

Foi aplicada a multa de ofício de 24% sobre os créditos lançados no AI nº AI DEBCAD 37.345.171-7 (Terceiros). Logo, agiu corretamente a autoridade fiscal, nos exatos termos da legislação tributária.

No entanto, deve-se atentar ao fato de que a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, é definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado. Dessa forma, nas competências em que o resultado mais benéfico for a legislação anterior à MP nº 449/2008, somente no momento do pagamento é que a multa mais benéfica poderá ser quantificada. Não há como se calcular a multa mais benéfica, durante a fase do contencioso administrativo, de primeira instância, haja vista que o pagamento ainda não foi postulado pelo contribuinte. Esta é uma interpretação literal do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, que estabelece que as multas de mora valem para o momento do pagamento. Destarte, somente neste momento o percentual da multa de mora estará definido.

A este respeito, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, DOU de 8/12/2009, que dispõe sobre a aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado. O art. 2º da Portaria preconiza:

Assim, nas competências em que foi aplicada a legislação anterior, deve-se efetuar nova comparação, no intuito de aplicar a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte.

#### **Do pedido de diligência.**

No tocante ao pedido de realização de diligência para se obter provas, é de se ressaltar que, no presente caso, não restou configurada a necessidade de se efetivar tal procedimento, haja vista o processo estar revestido de todas as formalidades legais e apresentar todos os elementos necessários ao deslinde das questões suscitadas na impugnação, encontrando-se apto para julgamento.

A realização de diligência e/ou de perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do Julgador, o que não é o caso dos presentes autos, razão pela qual se indefere o pedido por entendê-lo prescindível à solução do litígio.

#### **Conclusão.**

Por tudo exposto, em face das razões expendidas e à luz da legislação previdenciária, voto pela procedência em parte da impugnação, mantendo os créditos lançados no AI DEBCAD 37.345.170-9 (empresa e SAT/RAT) e no AI DEBCAD 37.345.171-7 (Terceiros), que integram o presente processo.

Ressalte-se que no momento do pagamento ou do parcelamento, quando o percentual da multa de mora se encontrará definido, com relação às competências de 01/2007 a 13/2007, insertas no AI 37.345.171-7, deverá ser quantificada a multa mais benéfica para o contribuinte. Também deverá ser efetuado novo cálculo dos juros de mora, utilizando-se, para o período de abril/2007 e junho/2007 a setembro/2007, as taxas SELIC definidas pelo Banco Central do Brasil, insertas no site da Receita Federal do Brasil

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando, primeiramente, o reconhecimento da decadência. Posteriormente afirma que não havia relação trabalhista entre os sócios pessoas físicas das empresas prestadoras de serviço e a Recorrente, eis que ausentes pressupostos necessários à sua caracterização. Aduz a legalidade do planejamento tributário. Das adequadas constituições das Pjs prestadoras de serviços. Alega licitude dos expatriados, que tiveram seus contratos suspensos. Questiona a aplicação das multas e dos juros. Pede também que seja afastada a cobrança relativa ao Sebrae.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**, Redatora Ad Hoc

Como redatora *ad hoc* sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheira Fernanda Melo Leal, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotando não necessariamente coincide com o meu.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

### Da decadência.

Ratifico o entendimento exposto na decisão de piso no sentido de que em decorrência da interposição das PJ na relação trabalhista com a MARCOPOLLO, as contribuições previdenciárias e as destinadas a terceiros e devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que lhe prestam serviços, foram desoneradas, caracterizando uma relação trabalhista mascarada com utilização de PJ.

De fato, no item 37 do Relatório Fiscal, consta que “a fiscalização apurou elementos fáticos que demonstram que as contratações das PJ não passam de mero instrumento simulatório, através de atos de interposição, para remunerar a prestação de serviços pessoais, não eventuais e subordinados das pessoas físicas na condição de sócios das PJ à MARCOPOLLO, utilizando-se as PJ somente para a redução da carga tributária”.

Assim, para o ano de 2007, o fisco teria o direito de constituir o crédito até 31/12/2012. Considerando que os Autos de Infração foram lavrados em 13 de dezembro de 2012, com ciência do autuado em 18 de dezembro de 2012, não há como atender a pretensão da Recorrente em ter excluído dos lançamentos fiscais os valores correspondentes ao período de janeiro de 2007 a novembro de 2007.

### Da exclusão dos diretores do Relatório de Vínculos

Repto e reitero que a menção das pessoas naturais no Relatório de Vínculos, que tem índole apenas informativa, significando que tais pessoas são as que podem vir a ser açãoadas, numa eventual ação executiva do crédito ora exigido – mas, aí, nos termos da

legislação específica que rege a questão da responsabilidade dos dirigentes e presidentes pelas obrigações da pessoa jurídica.

#### **Das Empresas Interpostas**

Fora detalhadamente minuciado pela fiscalização que os serviços prestados pelas empresas RTE Consultoria Ltda e MORPAR Consultoria e Representações Ltda foram desconsiderados, tendo em vista a constatação de que não foram executados pelas pessoas jurídicas, mas pessoalmente pelos seus sócios majoritários, respectivamente, Sr. Raul Tessari e Sr. Moacir Valdemiro Moroni, os quais mantinham vínculos anteriores pessoais de trabalho com o contribuinte.

Vale dizer, restou evidente que a pessoa jurídica fora contratada em função do sócio majoritário e não em razão de seu objeto social ou de atividades oferecidas a quaisquer contratantes.

Como explicitado, a simples contratação de uma empresa de consultoria, não necessariamente obrigaria que as “consultorias e/ou assessorias” fossem preferencialmente realizadas pelo sócio majoritário, já que poderiam ser realizadas por um contratado pela prestadora, empregado, ou até mesmo por uma pessoa física sem vínculo. Não se vislumbra a existência de cláusula contratual com o teor em referência, se o interesse da contratação não fosse o da prestação de serviços exclusivamente pelas pessoas físicas dos sócios das contratadas

Reita-se que, segundo o Relatório Fiscal, os profissionais Raul Tessari e Moacir Valdemiro Moroni, sócios majoritários das contratadas, não foram substituídos nas atividades exercidas junto à Marcopolo S/A por outros trabalhadores vinculados à RTE Consultoria Ltda ou à Morpar Consultoria e Representação Ltda, ou seja, não ocorre o concurso de profissionais qualificados na efetiva prestação do serviço oferecido pelas pessoas jurídicas.

Valido o entendimento e conclusão formalizada na decisão de piso de que no presente caso houve subordinação jurídica dos trabalhadores contratados através de empresas interpostas, que se sujeitam aos interesses e necessidades da contratante.

#### **Da validade do negócio jurídico e do Planejamento Tributário.**

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

Observe-se, também, que, evidentemente, os contribuintes podem optar pela forma de contratação e/ou administração de seus recursos humanos, com a finalidade de obter economia tributária, sem de que tal procedimento, necessariamente, decorra ilegalidade ou infração fiscal. Isto, porém, desde que a forma jurídica adotada seja real, e não apenas aparente.

Entendo que merece trazer a baila o entendimento do professor Sergio Andre Rocha segundo o qual, em seus diversos artigos, livros e estudos, deixa muito claro que o planejamento tributário é essencialmente uma questão PRÁTICA. Querer pagar menos NÃO é importante nem é ato punível por si só. O importante é se foi legítimo ou não. Em outras palavras, um Planejamento Tributário ilícito é aquele que se vale de atos artificiais que distorçam os propósitos objetivos das formas jurídicas.

Não há equívoco ou ilegitimidade alguma em buscar-se uma economia tributária licita. Tal afirmativa vem inclusive da ministra Carmem Lúcia, quando da análise do alcance do art. 116 do CTN. Sustenta a ministra que a busca por economia tributária é assegurada pela própria Constituição Federal, que garante a proteção ao patrimônio, a liberdade contratual, a autonomia da vontade e o livre exercício de atividade econômica.

No entanto, quando identificada uma divergência objetiva entre o ato formalizado e a realidade fática, estamos diante de simulação, ato ilícito que pode e deve ser desconsiderado pelas autoridades fiscais. Atos e negócios jurídicos explicitamente artificiais, praticados com distorção de sua causa típica com a finalidade exclusiva de economia tributária caracterizam atos e negócios jurídicos simulados, alvo de autuação devida pelas autoridades fiscais.

De fato, em uma situação em que se identifique a falta de congruência entre o que foi formalizado juridicamente e a realidade fática, sempre estará evidente que a prática do ato foi motivada exclusivamente pelo objetivo de economia tributária.

Nada obstante, não se pode, a partir dessa constatação, passar à compreensão de que o motivo ou a motivação não tributária sejam decisivos para se sustentar a ilegitimidade do planejamento tributário realizado pelo contribuinte. Todo planejamento tributário, e até mesmo os atos evasivos, têm uma finalidade comum: evitar o recolhimento, reduzir o montante devido ou postergar o pagamento do tributo. Ou seja, a finalidade é sempre a mesma. Como o próprio nome indica, um planejamento é um ato ou uma série de atos pensados e coordenados para se alcançar um fim. Logo, a legitimidade dos atos do planejamento tributário não pode ser encontrada na finalidade buscada, mas nos meios empregados.

Assim, haverá situações em que o ato ou negócio jurídico será orientado por razões exclusivamente tributárias e, ainda assim, deverá ser aceito e respeitado pela fiscalização, diante da ausência de simulação, ou seja, pelo simples fato de haver congruência entre a realidade fática e forma jurídica adotada. Argumenta-se que a única razão para a realização desse tipo de operação seria o tratamento fiscal mais vantajoso. Que seja! Nada mais intuitivo e humano.

Ocorre que, quando há um descolamento entre os atos praticados e os ditames legais, como fora observado no presente caso, em determinados pontos, entendo que deve mantido, pois, o lançamento.

### **Do Contrato firmado com a RTE Consultoria Ltda.**

O fato de os efeitos jurídicos da constituição da empresa terem retroagido à data da lavratura do seu contrato social, não afasta a constatação de que à época em que foi firmado o negócio jurídico (24/05/2004) ainda estava sendo providenciada a sua constituição. Veja-se que o arquivamento do contrato social na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul somente ocorreu em 08/06/2004, conforme notícia a própria autuada.

### **Das Bases de cálculo. Dos Juros de mora. Taxas Selic.**

Restou clara a ocorrência de equívoco no cálculo dos juros de mora. No entanto, não sendo possível, na fase do contencioso administrativo, retificar o valor dos juros aplicado, entende-se que, no momento do pagamento ou do parcelamento, deverá ser efetuado novo cálculo dos juros de mora, utilizando-se, para o período de abril/2007 e de junho/2007 a setembro/2007, as taxas SELIC definidas pelo Banco Central do Brasil, insertas no site da Receita Federal do Brasil.

### **Do contrato firmado com a Morpar Consultoria e Representação Ltda.**

A Recorrente argumenta que o fato da constituição da pessoa jurídica Morpar Consultoria e Representação Ltda ter ocorrido quando o Sr. Moroni ainda possuía vínculo trabalhistico com a Marcopolo SA, não constituiu ilicitude.

É verdade que cada um dos fatos arrolados pela fiscalização – se considerados de maneira isolada – não configuram necessariamente nenhuma ilegalidade e poderiam até ser justificados por questões circunstanciais. Contudo, considerados em conjunto esses fatos formam um todo probatório inequívoco, ensejando a convicção a respeito da verdadeira situação fática ocorrida, na qual a prestação de serviços foi efetuada pelos sócios das empresas contratadas (únicos executores dos serviços), pessoalmente, de forma não eventual e subordinada aos interesses da contratante. De fato, corroboro completamente o entendimento da fiscalização e da decisão de piso.

### **Da legalidade da cobrança da contribuição destinada ao SEBRAE.**

Também corroboro decisão desse sentido. Há exigência fiscal em relação à entidade SEBRAE, já que a contribuição destinada à referida entidade não consta do rol das entidades do art. 11 da Lei 7.064/1982, inclusive com a atualização da Lei 11.962/2009, cujas contribuições foram afastadas no caso de prestação de serviços no exterior.

### **Da suspensão do contrato de trabalho. Da declaração falsa na GFIP. Segurado empregado expatriado declarado como se estivesse em licença sem remuneração.**

Aduz o sujeito passivo que o fracionamento dos contratos e a eventual redução salarial no Brasil (mantida e/ou aumentada a remuneração considerada em bases globais) não podem ser considerados manobras ilícitas, e que em grande parte dos casos examinados no presente feito, sequer houve redução da remuneração percebida no território nacional.

A Recorrente reduziu a tributação através da conduta ilícita denominada fracionamento da remuneração do contrato de trabalho vigente no BRASIL. Atribui a qualidade de empregadora às empresas situadas no exterior, que recebem os empregados da empresa brasileira para prestação de serviços, fazendo, inclusive, parte do pagamento dos salários. Com isso, deixa a MARCOPOLLO de declarar em GFIP a remuneração paga no exterior, reduzindo a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária.

Nos pactos acessórios, insertos no processo 11020.722767/2013-02, firmados no Brasil entre MARCOPOLLO S/A e seus empregados expatriados há declaração expressa de aplicação da Lei 7.064/1982, contudo, efetivamente, a conduta da empresa autuada é conflitante com as disposições literais da Lei, realizando somente aquilo que lhe interessa do ponto de vista tributário e atribuindo a condição de empregadora às empresas estrangeiras coligadas, controladas e aquelas apenas parceiras na realização de negócios no exterior.

Informam que o empregado será registrado pela empresa no exterior e enquadrado na legislação local, e declaram que a empresa estrangeira garantirá os salários e os benefícios estipulados com a empregadora MARCOPOLLO.

No entanto, esta cláusula contratual está à margem da Lei 7.064/82, que prevê literalmente. Nos pactos acessórios há claro posicionamento no sentido de que a MARCOPOLLO BRASIL continuou remunerando seus expatriados com o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, denominada EFIMAR.

Ou seja, havia pagamento direto ao empregado expatriado de remuneração que não é tributada pela Previdência Social por disposição expressa da Lei 8.212/91. O fisco constatou que a informação prestada nas GFIP não correspondia à realidade, pois na verdade não houve licença sem vencimentos, ao contrário, houve transferência do trabalhador para prestar serviços no exterior.

Sendo assim, também neste ponto confirmo e valido o entendimento da fiscalização e da decisão de piso. Quanto a todos os demais pontos levantados em sede de Recurso Voluntário de forma repetida (pois haviam sido levantados na Impugnação), que também foram objeto de análise minuciosa pela DRJ, interpreto de forma semelhante ao acordão a quo, fazendo daquela conclusão também a deste acordão.

Diante do exposto, voto por rejeitar a decadência e no mérito NEGAR provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o lançamento na sua integralidade, devendo ser observado apenas o cálculo dos juros e multa, conforme exposto na decisão da DRJ.

### **CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

*Assinado Digitalmente*

**FLAVIA LILIAN SELMER DIAS** – (Relatora FERNANDA DE MELO LEAL)

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheira **FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**, Redatora Designada

O entendimento da turma foi por acompanhar o voto da Relatora, exceto na questão da limitação da multa de mora ao patamar de 20%.

Na impugnação e no Recurso Voluntário apresentado, a Contribuinte questiona a aplicação da multa de mora máxima de 20%, sobre o valor lançado.

j) A limitação da multa de mora imposta em 20%.

Com relação à multa de mora aplicada nos Autos de Infração, requer a Impugnante, caso seja mantida a autuação - ad argumentandum tantum -, seja aplicada a multa prevista pelo artigo 35 caput da Lei nº 8.212/91.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 está agora limitada a 20%, uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Assim, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, requer seja a multa de mora lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput, da Lei nº 8.212/91 e limitada a 20%, conforme estatuído no artigo 61 da Lei nº 9.430.

Como o fato gerador referia-se a período anterior à 12/2008, houve o cotejo entre a legislação da época e as alterações posteriores dada pela MP 449, convertida na Lei nº 11.941/2009, que incluiu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e uniformizou a aplicação de multas no caso de lançamento de ofício de todas as contribuições sociais.

O não recolhimento da contribuição através da conduta de omitir o fato gerador em GFIP, que era penalizada pela legislação anterior com duas multas, de mora (24%) e isolada (100%), passou a ser penalizada, para os fatos geradores ocorridos a partir de 04/12/2008, com as multas dispostas no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

No lançamento, foi feita a verificação da norma mais benéfica a ser aplicada, conforme tabela inserta no item 386 do Relatório Fiscal.

A decisão de piso rejeito o pedido de redução:

Não há falar em aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da Lei 9.430, de 1996, ao presente caso. O limite de 20% da multa previsto no parágrafo 2º do art. 61 da Lei 9.430/96 aplica-se às contribuições pagas em atraso, mas não incluídas em Auto de Infração, já que nos lançamentos de ofício deve ser aplicado o art. 44 dessa Lei

A Súmula CARF nº 119 foi revogada pela 2<sup>a</sup> Turma da CSRF em 06/08/2021, por entender pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP nº 449, de 2009.

Assim, para os fatos geradores anteriores a mudança, o valor da multa de mora por descumprimento de obrigação principal, ainda que lançada, deve ser limitar à 20%, nos termos do art. 35 com a nova redação.

**CONCLUSÃO:**

Voto por rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para fins de reduzir a multa de mora para o patamar de 20%.

*Assinado Digitalmente*

**FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**

Clique aqui para inserir o texto