



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.721911/2016-10
ACÓRDÃO	1001-003.678 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LISS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO PRÉVIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

A impugnação deve ser apresentada por escrito, acompanhada dos documentos que fundamentam a contestação, conforme os artigos 14 a 17 do Decreto nº 70.235/1972. A ausência de contestação expressa a determinado ponto implica a sua não impugnação. Tese nova não suscitada na impugnação inicial não pode ser apreciada em sede de recurso.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROVAS DEVIDAMENTE ANALISADAS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.

Não se configura nulidade processual por cerceamento de defesa quando as provas apresentadas são devidamente analisadas e consideradas na decisão, cumprindo-se o dever de fundamentação previsto na legislação aplicável. A mera discordância quanto à valoração das provas não caracteriza omissão ou nulidade. A nulidade por cerceamento de defesa somente se verifica quando há omissão no exame de argumentos ou provas essenciais à defesa, o que não ocorre quando todos os elementos relevantes são expressamente abordados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO. CABIMENTO.

Comprovada a presença de elementos característicos da relação de emprego — habitualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade —, é legítima a desconsideração do vínculo formal entre a empresa contratante e os prestadores de serviço. A fiscalização pode, nos termos do art. 229,

§2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), desconsiderar a contratação por meio de pessoa jurídica.

DECADÊNCIA. FRAUDE. DESCONSIDERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

Configurada a fraude, por meio da utilização de pessoas jurídicas interpostas para dissimular vínculos empregatícios e reduzir a carga tributária, e não se tratando de mero erro de interpretação da norma jurídica, aplica-se a regra de decadência prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA DE 150% PARA 100%. APLICAÇÃO DA LEI Nº 14.689/2023.

Comprovada a prática de fraude, aplica-se a multa qualificada. Contudo, a alteração introduzida pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, impõe a aplicação da retroatividade benigna, conforme o art. 106, II, "c", do CTN. A nova penalidade, sendo mais favorável ao contribuinte, deve ser aplicada a atos ou fatos pretéritos. Assim, a multa qualificada é mantida, porém reduzida de 150% para 100%, em observância à legislação mais benéfica.

ABATIMENTO DE VALORES RECOLHIDOS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E IRRF. DEDUÇÃO JÁ CONSIDERADA. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Deve ser rejeitado o pedido de abatimento dos valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pelas empresas interpostas, quando a fiscalização já considera esses recolhimentos na base de cálculo da multa de ofício e dos juros isolados. Não há configuração de bis in idem quando os valores são deduzidos no lançamento tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Jose Anchieta de Sousa, Marcio Avito Ribeiro Faria e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo em face do Acórdão n.º 01-34.643 - 4ª Turma da DRJ/BEL, que julgou a Impugnação Improcedente.

O presente processo trata de lançamentos de multa de ofício e juros isolados, devidos pela falta de retenção na fonte de Imposto de Renda. Essa penalidade se baseia no art. 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, conforme disposto no Parecer Normativo SRF nº 1, de 24 de setembro de 2002.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, a presente autuação decorre da análise dos lançamentos contábeis relacionados à "Gratificação Espontânea", registrados em 2011 e 2012, vinculados às Contribuições Previdenciárias e ao Imposto de Renda Retido na Fonte. A auditoria também avaliou os serviços prestados pelas empresas JM BRAU ENGENHARIA LTDA – ME, PAIDEIA DESENVOLVIMENTO HUMANO E ORGANIZACIONAL LTDA – ME e LERMEN, BRANDÃO GOMES ASSESSORES ASSOCIADOS LTDA à fiscalizada.

Os pagamentos a título de Gratificação Espontânea foram apresentados em listagens e comprovantes bancários, mas a fiscalização constatou que não foram contabilizados como base de cálculo para as Contribuições Previdenciárias e o Imposto de Renda Retido na Fonte. A impugnante argumentou que se tratava de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), mas a fiscalização verificou que não atendia aos requisitos legais.

Além disso, constatou-se a interposição de pessoas jurídicas para remunerar segurados, com pagamentos direcionados a sócios dessas empresas, evidenciando um vínculo empregatício com a fiscalizada. Seguem abaixo as circunstâncias levantadas pela fiscalização:

As remunerações pelos serviços prestados pela empresa JM BRAU eram pagas em três parcelas mensais: a primeira era depositada na conta pessoal do sócio Jair Pelissoli, a segunda na conta pessoal do sócio Nilton Marin e a terceira na conta da própria empresa. Quanto à empresa PAIDEIA, a maior parte das remunerações foi depositada na conta pessoal da sócia

Solange Azambuja. Já as remunerações da empresa Lermen, Brandão Gomes, eram creditadas nas contas de Arildo Lermen e Paulo Azevedo Brandão Gomes.

Todos os mencionados almoçavam no refeitório da fiscalizada e reembolsavam parte do valor das refeições, assim como os demais empregados. Solange Azambuja tinha acesso ao plano de saúde e ao seguro de vida da fiscalizada, que também cobria suas despesas de viagem. Além disso, todos utilizavam o convênio de telefonia celular da fiscalizada, reembolsando valores da mesma forma que outros funcionários. A fiscalizada também registrava despesas de estacionamento e condução de Solange Azambuja. Jair Pelissoli recebeu um prêmio por tempo de serviço, concedido a empregados que completaram aniversários na empresa. A fiscalizada ainda arcava com despesas de treinamentos de Solange Azambuja.

A fiscalização observou que as remunerações pagas às pessoas jurídicas eram reajustadas de acordo com os mesmos índices e datas dos aumentos salariais dos empregados da fiscalizada.

A auditora fiscal realizou diligências junto às empresas JM BRAU, PAIDEIA e Lermen, Brandão Gomes Associados, e constatou que:

- Jair Pelissoli e Nilto Marin são os únicos sócios da JM BRAU, que não possui segurados empregados.
- O contrato com a Liess foi assinado no mesmo dia do início das atividades da JM BRAU, em 14/08/2007.
- Jair Pelissoli foi empregado da Liess de janeiro de 1972 a dezembro de 1978 e de agosto de 1992 a dezembro de 1998. Nilto Marin teve vínculos semelhantes.
- Jair Pelissoli se apresenta como Gerente de Tecnologia da Liess em redes sociais.
- A JM BRAU tinha como único cliente a Liess.
- A contabilidade da JM BRAU não registra despesas com aluguel, energia elétrica, água ou ativos permanentes.
- Em relação à PAIDEIA, verificou-se que Solange Azambuja detém 99% do capital social e sua filha Gabriella Azambuja, 1%. A PAIDEIA não possui segurados empregados e foi criada em maio de 2006, assinando contrato com a Liess em agosto do mesmo ano. Solange também é identificada como Gerente de Recursos Humanos da Liess e possui procuração para representá-la. Os registros contábeis mostram que a PAIDEIA não possui ativos não circulantes nem despesas significativas.
- Na Lermen, Brandão Gomes, Arildo Lermen e Paulo de Azevedo Brandão Gomes são os únicos sócios e a empresa também não possui segurados

empregados. As atividades começaram em 24/04/2007, e o contrato com a Liess foi assinado em 01/05/2007. Paulo de Azevedo se apresenta como Engenheiro na Niemann Liess.

- Além disso, todos os indivíduos citados utilizam e-mails corporativos da Liess e estão disponíveis nas dependências da fiscalizada durante o horário comercial.

Diante dessas evidências, a auditora fiscal classificou Jair Pelissoli, Nilto Marin, Solange Azambuja, Arildo Lermen e Paulo de Azevedo Gomes Brandão como segurados obrigatórios da Previdência Social, considerando a relação com a Liess. Isso implica que sobre os pagamentos feitos a essas pessoas, por meio de interposição de pessoas jurídicas, incide o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF). No entanto, conforme o Parecer Normativo SRF nº 1, de 24 de setembro de 2002, apenas a multa de ofício e os juros isolados foram lançados na pessoa jurídica Liess Máquinas e Equipamentos Ltda, conforme o disposto no art. 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002.

Irresignada com a autuação, a empresa autuada apresentou **impugnação parcial**, relativa apenas à acusação de interposição de pessoas jurídicas, a qual foi julgada improcedente conforme decisão cuja ementa é a seguinte:

PEJOTIZAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES. EMPRESA INTERPOSTA. EFEITOS FISCAIS E PREVIDENCIÁRIOS. CONJUNTO PROBATÓRIO.

Se o conjunto probatório existente nos autos demonstra que a empresa optou por exigir que os empregados com cargo de gerência se tornassem sócios de outra empresa para a continuidade da prestação de serviços, tem-se o que costumeiramente se chama de “pejotização”. Para afastar a caracterização de contratação de trabalhadores por empresa interposta e seus respectivos efeitos tributários e previdenciários, a impugnante deve ultrapassar o campo das alegações e produzir provas que se contraponham às levantadas pelo setor fiscal, mormente aquelas relacionadas à existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego, pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE

Princípio da Realidade dos Fatos: priorização da verdade real em face da verdade formal. Os fatos devem prevalecer sobre os documentos. Os registros formais devem ser desconsiderados uma vez constatada a divergência entre tais registros e as circunstâncias fáticas e reais.

MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe, apenas, a sua aplicação.

O Contribuinte foi intimado do acórdão na data 18/09/2017, pelos Correios (fl. 1453), e interpôs recurso voluntário em 16/10/2017, no qual alega em síntese o seguinte:

Tempestividade

- a) A recorrente foi notificada do acórdão em 18.09.2017, por via postal, conforme indicado no envelope e na consulta ao registro dos Correios. O prazo de 30 dias para interposição de recurso voluntário, de acordo com o art. 33 do Decreto 70.235/72, começou em 19.09.2017 e terminou em 18.10.2017. Assim, a apresentação do recurso voluntário é tempestiva.

PRELIMINARMENTE

Nulidade da decisão recorrida

- b) O acórdão recorrido é nulo, pois ignora provas apresentadas pela recorrente, incluindo notas fiscais que demonstram que a empresa PAIDEIA tinha outros clientes além da autuada. O voto condutor afirma que "os fatos devem prevalecer sobre os documentos", desconsiderando as evidências favoráveis à recorrente e aceitando apenas os documentos da fiscalização, o que caracteriza desigualdade no tratamento. Essa abordagem viola o artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972, que exige que a decisão contenha um relatório completo e considere todas as razões de defesa. Além disso, decisões anteriores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhecem a nulidade de decisões que não analisam as questões levantadas na manifestação de inconformidade, configurando cerceamento do direito de defesa. Assim, a desconsideração das provas resulta na supressão de uma instância de discussão e na violação do direito de defesa, justificando a anulação do acórdão para que a DRJ/BEL julgue o processo com base nos argumentos apresentados pela recorrente.

RAZÕES DE REFORMA DO ACÓRDÃO

- c) O acórdão se baseia na premissa errônea de que a recorrente utilizou pessoas jurídicas interpostas, cujos sócios são ex-empregados, para reduzir sua carga tributária, especialmente em relação às contribuições previdenciárias e ao imposto de renda. A acusação de fraude, conforme o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, fundamenta-se na alegação de vínculo empregatício entre a recorrente e os sócios das empresas contratadas, mas a recorrente demonstrou que os requisitos para tal vínculo não estão presentes. Desde o início, a recorrente atuou com empregados sob o regime celetista, mas alguns ex-empregados optaram por abrir suas próprias empresas ou atuar como autônomos, prestando serviços à recorrente através dessas empresas. A

fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica das prestadoras de serviços, tratando-as como meras formas de ocultar vínculos empregatícios, sem considerar que as empresas estão formalmente registradas e cumprem suas obrigações tributárias. A desconsideração da personalidade jurídica requer provas robustas, não meras suposições. A recorrente refutou as alegações da fiscalização, evidenciando a autonomia dos prestadores de serviços, que atuam sem subordinação, e argumentou que a relação entre as partes não caracteriza vínculo empregatício. Além disso, a fiscalização utilizou argumentos irrelevantes, como o fato de os sócios almoçarem no refeitório da recorrente e receberem reembolsos de despesas de viagem, para sustentar sua tese. A ausência de subordinação e habitualidade foi claramente demonstrada, e a caracterização de vínculo empregatício não deve ser baseada em presunções infundadas.

ESCLARECIMENTOS ESPECÍFICOS SOBRE AS EMPRESAS CONTRATADAS

Paideia

- d) A empresa Paideia Desenvolvimento Humano e Organizacional Ltda., constituída em 08.05.2006, tem como sócias Solange Azambuja e Adriana Frese Pereira. O acórdão a considera uma pessoa interposta para substituir o vínculo empregatício de Solange, alegando que a empresa não possui local de funcionamento, empregados e que o trabalho é prestado pessoalmente pela sócia, que utiliza ramal e e-mail na Liess. O relatório fiscal também menciona que a Paideia emite uma nota fiscal mensal com valores fixos à Liess e não possui despesas com equipamentos, energia elétrica ou água. No entanto, a recorrente contesta essas alegações, afirmando que não configuram uma relação de emprego e que algumas são falsas.
- e) Solange, uma ex-empregada que desejava se desligar da Liess para abrir sua própria empresa de assessoria em recursos humanos, não é a única sócia da Paideia. A empresa, ao contrário do que afirma o acórdão, possui sede e despesas com energia elétrica, conforme evidenciado pela conta de luz anexada aos autos. Além disso, Solange apresenta-se no LinkedIn como “Diretora na Paideia Desenvolvimento Humano e Organizacional”, contradizendo a alegação fiscal de que ela é apenas “Gerente de RH na Liess”.
- f) A recorrente argumenta que o relatório fiscal omitiu informações relevantes, já que a Paideia forneceu todos os documentos solicitados pela fiscalização, incluindo notas fiscais de serviços prestados a diversas outras empresas, como FCC, ABRH-RS e Vivo, entre 2008 e 2012. Durante os anos de 2011 e 2012, a Paideia prestou serviços a empresas além da Liess, como Eduardo Bier Industrial e AST, reforçando a tese da recorrente.

- g) Portanto, é incorreto afirmar que a Paideia foi criada para mascarar uma relação de emprego, pois, desde 2006, prestou serviços a pelo menos oito tomadoras diferentes, conforme demonstrado nas notas fiscais anexadas aos autos. Os documentos apresentados pela fiscalização e pela recorrente comprovam inequivocamente que a Paideia não serve para ocultar vínculo empregatício.

Lermen

- h) A Lermen e Brandão, considerada pela fiscalização e pelo acórdão como uma pessoa jurídica interposta para ocultar uma relação de emprego, nunca teve seus sócios, Arildo Lermen e Paulo de Azevedo Brandão Gomes, como empregados da recorrente. Arildo Lermen possui uma longa trajetória profissional, tendo sido gerente de vendas na Recrusul e cofundador de várias empresas no ramo metal mecânico, como a KL Assesores Associados e a KLL Equipamentos para Transportes Ltda. Em 2007, Arildo e Paulo fundaram a Lermen, Brandão Gomes – Assesores Associados Ltda., com a finalidade de prestar serviços de assessoria comercial.
- i) O auto de infração alegou que a Lermen não tinha experiência no mercado, mas essa afirmação ignora o fato de que, desde 1984, a KL Assesores foi contratada pela recorrente para assessoria técnica, contribuindo significativamente para o desenvolvimento de novos produtos. Arildo esteve pessoalmente envolvido em projetos que geraram receitas substanciais para a recorrente. A alegação de que os pagamentos à Lermen e Brandão seriam salários também é infundada, pois os contratos incluem uma remuneração variável de 2% do faturamento, refletindo a natureza dos serviços prestados.
- j) Assim, a afirmação de que a Lermen e Brandão não têm experiência ou que foram criadas para disfarçar uma relação empregatícia é superficial e equivocada. O relacionamento de Arildo com a recorrente é histórico, e Paulo nunca foi empregado da empresa. O trabalho desenvolvido por eles é essencial para o sucesso comercial da recorrente, e a contratação via pessoa jurídica foi a única opção viável, já que os sócios não desejam ser empregados. Portanto, a manutenção da Lermen e Brandão como prestadores de serviços é crucial para a empresa.

JM-Brau

- k) A JM-Brau Engenharia Ltda. foi fundada em 14.08.2007, tendo como sócios Jair Pelissoli e Nilto Marin, ambos engenheiros com experiência na fabricação mecânica. Jair trabalhou como empregado da recorrente de 1972 a 1978 e novamente de 1992 a 1998, quando decidiu constituir uma pessoa jurídica para prestar serviços à empresa. Nilto também foi empregado da recorrente entre

1978 a 1989 e, após um período na Ziemann, retornou de 1992 a 1998, antes de seguir o mesmo caminho que Jair.

- l) Em 1998, ambos os ex-empregados expressaram o desejo de se afastar da empresa para abrir seus próprios negócios ou trabalhar como autônomos, buscando mais autonomia e melhores rendimentos. Dada a excelência de seus serviços, a recorrente decidiu contratá-los através de suas novas empresas, pois não poderia obrigá-los a permanecer como empregados e também não queria que fossem prestar serviços para concorrentes após todo o treinamento que receberam na fabricação de equipamentos para produção de cerveja.
- m) Jair e Nilto foram fundamentais na transferência de tecnologia da Ziemann para a recorrente, contribuindo para que a empresa absorvesse conhecimento essencial para sua operação. Dada a escassez de profissionais com o perfil e a experiência deles no mercado, a recorrente considerou crucial mantê-los, mesmo que na condição de prestadores de serviços, para garantir a continuidade da especialização e padrão de qualidade. Assim, quando expressaram a vontade de se desligar, a empresa aceitou a decisão e propôs a contratação das pessoas jurídicas que criaram.

AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA

- n) O relatório fiscal menciona que a recorrente estaria sujeita ao pagamento de "contribuição de risco ambiental/aposentadoria especial" em relação aos sócios das empresas contratadas, que, segundo a fiscalização, seriam empregados regidos pela CLT. No entanto, nenhum dos sócios das empresas terceirizadas é empregado da recorrente. Mesmo que fossem, a "contribuição de risco ambiental/aposentadoria especial" não seria aplicável, já que suas atividades são de caráter administrativo e não envolvem exposição a agentes ou atividades nocivas à saúde. Portanto, qualquer cobrança relacionada a essa contribuição é indevida.

DECADÊNCIA

- o) Ao contrário do que foi afirmado no acórdão recorrido, que partiu da premissa equivocada de que a contratação das três empresas visava mascarar uma relação de emprego com seus sócios, a fiscalização alterou a regra decadencial para o lançamento do suposto crédito tributário. A Sra. Fiscal fundamentou o lançamento no artigo 173 do Código Tributário Nacional, mas não há evidências de dolo, fraude ou simulação, uma vez que as contratações ocorreram devido à especialização das prestadoras, especialmente em projetos de recursos humanos e engenharia.
- p) Documentos anexados ao processo demonstram a ausência de elementos que caracterizem vínculo de emprego, e a simples acusação fiscal de

desconsideração da personalidade jurídica das empresas não prova a intenção de sonegar tributos necessária para deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do CTN. Portanto, se o lançamento fiscal for mantido, é importante ressaltar que, devido ao pagamento parcial antecipado do imposto de renda e ao recebimento do auto de infração em 29.06.2016, os lançamentos referentes a janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2011 já estariam atingidos pela decadência, conforme o artigo 150, § 4º do CTN.

INAPLICABILIDADE DA MULTA DE 150%

- q) A recorrente contesta a penalidade aplicada no auto de infração, que impõe multas de 150% sobre o valor do tributo supostamente devido, alegando que essa medida ignora os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. O relatório fiscal parte da premissa equivocada de que a contratação das empresas contratadas foi feita para mascarar uma relação de emprego, alterando a regra decadencial para o lançamento do crédito tributário. No entanto, não há evidências de dolo, fraude ou simulação, já que as contratações foram realizadas devido à especialização das prestadoras de serviços em projetos de recursos humanos e engenharia.
- r) A acusação de que as pessoas jurídicas foram criadas para ocultar vínculos empregatícios não se sustenta, pois os documentos anexados ao processo demonstram a ausência de elementos caracterizadores de vínculo de emprego. A simples alegação da fiscalização não é suficiente para comprovar a intenção de sonegar tributos e, portanto, não justifica a mudança no prazo decadencial. Além disso, a cobrança de multa de 150% é considerada inconstitucional, pois ultrapassa o limite do que pode ser considerado uma sanção por descumprimento de norma tributária, configurando-se como confisco.
- s) O Supremo Tribunal Federal já se posicionou contra multas excessivas, considerando que as multas devem estar entre 20% e 30% do valor do débito, em conformidade com o princípio da vedação ao confisco. No caso em questão, a fiscalização pretende aplicar uma multa de 150%, que é desproporcional e não justificada, uma vez que não houve prática de fraude, dolo ou simulação por parte da recorrente. Assim, a recorrente argumenta que, mesmo que o auto de infração não seja considerado nulo, as multas devem ser reduzidas para 75%, uma vez que a conduta não se enquadra como infração material qualificada.

ABATIMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS

- t) A Sra. Fiscal afirmou que os pagamentos feitos pela LIESS aos sócios das empresas interpostas foram considerados como salários para fins previdenciários e de imposto de renda retido na fonte (IRRF). No entanto, as pessoas jurídicas prestadoras de serviços recolheram as contribuições

previdenciárias e o imposto de renda sobre os valores recebidos da recorrente nos períodos fiscalizados (2011 e 2012), conforme comprovantes anexados aos autos.

- u) Dessa forma, é evidente que esses valores deveriam ter sido descontados durante o lançamento fiscal. Ao contrário do que menciona o acórdão recorrido, a fiscalização desconsiderou os atos praticados pelas empresas, ignorando que parte do montante cobrado no auto de infração já foi pago pela JM-Brau, Paideia e Lermen e Brandão. Essa postura da fiscalização, corroborada pelo acórdão, que desconsidera os valores pagos pelas empresas contratadas, caracteriza bis in idem.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, e com exceção da tese relativa à "contribuição de risco ambiental/aposentadoria especial" em relação aos sócios das empresas contratadas, que não foi alegada na impugnação, estão presentes os demais pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação.

A impugnação da exigência tributária é um ato formal que deve ser realizado por escrito e acompanhado dos documentos que fundamentam a contestação. Esse procedimento marca o início da fase litigiosa, estabelecendo um espaço para que o sujeito passivo conteste a cobrança fiscal. Importante destacar que a ausência de contestação a um determinado ponto implica que este será considerado não impugnado, conforme o disposto no Decreto nº 70.235/1972.

Os artigos 14 a 17 do referido decreto estabelecem claramente os requisitos e os efeitos da impugnação. O artigo 14 determina que a impugnação instaura a fase litigiosa do processo administrativo tributário. O artigo 15 estipula que a impugnação deve ser apresentada dentro de trinta dias após a intimação da exigência, e deve ser formalizada de maneira adequada, contendo todos os documentos relevantes. O artigo 17 reforça a ideia de que qualquer matéria não expressamente contestada pelo impugnante será considerada não impugnada, o que pode limitar a defesa do contribuinte.

Esses dispositivos enfatizam a importância da impugnação como ferramenta fundamental para a proteção dos direitos do contribuinte e para a efetivação do controle jurisdicional sobre a atividade fiscal. A regularidade da impugnação é essencial para que o Estado exerça seu dever de prestação jurisdicional e resolva as controvérsias decorrentes do lançamento fiscal.

Diante disso, não conheço do recurso neste ponto, uma vez que a tese mencionada não foi previamente discutida na impugnação, o que impede sua apreciação nesta instância.

2. Preliminarmente

2.1. Nulidade da decisão recorrida

A recorrente alega a nulidade do acórdão recorrido sob a justificativa de que foram ignoradas provas apresentadas, incluindo notas fiscais da empresa PAIDEIA DESENVOLVIMENTO HUMANO E ORGANIZACIONAL LTDA., as quais comprovariam que esta possuía outros clientes além da autuada. No entanto, após análise, não se constata qualquer nulidade no acórdão recorrido.

Conforme se observa do trecho decisório de efl. 1445, a questão das notas fiscais foi devidamente analisada pela instância anterior, que reconheceu que a empresa PAIDEIA prestava serviços a outras empresas. Contudo, o voto condutor explicitamente rejeitou o argumento da recorrente ao esclarecer que o fato de uma pessoa jurídica prestar serviços a terceiros não afasta, por si só, a possibilidade de fraude na relação de emprego, em conformidade com o art. 3º da CLT, que não exige exclusividade para a configuração de vínculo empregatício. Além disso, e no entender da DRJ, a Sra. Solange Azambuja, proprietária da PAIDEIA, mantinha um vínculo disfarçado com a autuada, conforme evidências já expostas no Relatório Fiscal, que foram acatadas pelo acórdão de impugnação.

Nos termos do art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, não se vislumbra omissão ou desconsideração de provas que justificariam a nulidade. A decisão recorrida foi suficientemente fundamentada, analisando as provas apresentadas e os argumentos da defesa, atendendo ao requisito de elaboração de um relatório completo e à consideração das razões de defesa, conforme exige a legislação.

A mera discordância quanto à valoração das provas não configura nulidade processual. A jurisprudência pacífica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconhece que a nulidade por cerceamento de defesa ocorre apenas quando há omissão no exame de argumentos ou provas essenciais à defesa do contribuinte, o que não se verifica no caso concreto, uma vez que a questão das notas fiscais foi expressamente abordada.

Dessa forma, rejeita-se a alegação de nulidade da decisão recorrida.

3. Do mérito

3.1. Razões de reforma do acórdão e esclarecimentos específicos sobre as empresas

A recorrente alega que o acórdão recorrido parte de uma premissa errônea ao afirmar que foram utilizadas pessoas jurídicas interpostas, cujos sócios seriam ex-empregados, para reduzir a carga tributária.

Contudo, a fiscalização demonstrou, de forma consistente, que os sócios dessas empresas — JM BRAU Engenharia Ltda., PAIDÉIA Desenvolvimento Humano e Organizacional Ltda. e LERMEN, Brandão Gomes Assessores Associados Ltda. — mantinham, na prática, vínculo empregatício com a recorrente. Essa conclusão se baseou em múltiplos elementos de prova, incluindo o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), controlado e condicionado a metas da recorrente, além de outros indícios que caracterizam a habitualidade, subordinação e pessoalidade.

A legislação previdenciária, por meio do art. 229, §2º do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), autoriza o auditor a desconsiderar o vínculo pactuado quando as características do vínculo empregatício estão presentes, como ocorreu no presente caso. Portanto, o argumento da recorrente de que houve erro de premissa não se sustenta diante da vasta documentação e comprovação fiscal apresentada.

A recorrente argumenta que os prestadores de serviços eram autônomos, sem subordinação, e que as empresas criadas por ex-empregados estavam formalmente registradas e cumpriam suas obrigações tributárias. No entanto, o vínculo de subordinação e habitualidade foi comprovado pela fiscalização, que demonstrou que os sócios das empresas interpostas, além de manterem salas e ramais telefônicos nas dependências da autuada, também estavam sujeitos ao controle de dias trabalhados, conforme as planilhas anexadas aos autos.

Além disso, o pagamento de PLR, previsto na Lei nº 10.101/2000, configura-se como um direito exclusivo dos empregados da empresa, o que reforça a tese de vínculo empregatício. O fato de os sócios das empresas interpostas receberem tais participações, cujas condições e critérios eram fixados pela recorrente, caracteriza claramente a subordinação desses profissionais, contrariando a alegação de autonomia.

Empresa PAIDÉIA e a prestação de serviços a terceiros

A recorrente afirma que a PAIDÉIA Desenvolvimento Humano e Organizacional Ltda. prestava serviços a outras empresas, apresentando notas fiscais como prova de sua autonomia. Todavia, o fato de a PAIDÉIA prestar serviços a terceiros não descaracteriza o vínculo empregatício. A CLT não exige exclusividade para a configuração de vínculo, bastando a presença de subordinação, pessoalidade, onerosidade e habitualidade. A fiscalização evidenciou que, apesar de emitir notas fiscais para outras empresas, a sócia Solange Azambuja era tratada, na prática, como empregada da recorrente, sendo controlada quanto aos dias trabalhados e incluída nos pagamentos de PLR, reforçando a natureza empregatícia da relação.

Empresa LERMEN e a suposta inexistência de vínculo empregatício

No que tange à empresa LERMEN, Brandão Gomes Assesores Associados Ltda., a recorrente defende que os sócios Arildo Lermen e Paulo Brandão nunca foram empregados da empresa e que a relação foi estritamente comercial. No entanto, além da prestação pessoal dos serviços, os pagamentos eram reajustados nas mesmas datas e índices dos reajustes aplicados aos empregados da recorrente, o que reforça o vínculo de subordinação. Adicionalmente, a recorrente não demonstrou de forma convincente como os sócios se beneficiariam da criação da pessoa jurídica, já que o trabalho continuava sendo prestado exclusivamente para a recorrente, sem liberdade para atuar no mercado de forma autônoma.

JM-Brau Engenharia e o vínculo dos ex-empregados Jair Pelissoli e Nilto Marin

A recorrente alega que os sócios da JM-Brau, ex-empregados Jair Pelissoli e Nilto Marin, optaram por abrir uma empresa para obter maior autonomia, mas a DRJ demonstrou que a relação mantida entre a recorrente e os sócios da JM-Brau era essencialmente de natureza empregatícia. Apesar de terem formalmente se desligado, os profissionais continuaram atuando exclusivamente para a recorrente, sem prestar serviços a outras empresas concorrentes, e mantinham vínculos diretos com a empresa. A contratação via pessoa jurídica, portanto, foi um meio para disfarçar a continuidade do vínculo empregatício, sem gerar qualquer benefício prático de autonomia para os sócios.

Portanto, o conjunto das provas dos autos é bastante robusto e comprova que as pessoas jurídicas JM BRAU, PAIDEIA E LERMEN, BRANDÃO GOMES foram utilizadas como interpostas para disfarçar vínculos empregatícios com seus sócios, alguns ex-empregados da recorrente. A auditora fiscal realizou diligências e constatou, entre outros pontos, que:

Jair Pelissoli e Nilto Marin eram os únicos sócios da JM BRAU, empresa que não possuía outros empregados. O contrato com a recorrente foi firmado no mesmo dia da constituição da JM BRAU, em 14/08/2007, demonstrando a continuidade da prestação de serviços que anteriormente ocorria no regime celetista. Além disso, Jair Pelissoli se apresentava como Gerente de Tecnologia da Liess em redes sociais, reforçando o vínculo de subordinação. Também foi constatado que a JM BRAU não possuía outros clientes e sua contabilidade não registrava despesas com itens básicos, como aluguel ou energia elétrica, o que descaracteriza a alegação de independência.

Solange Azambuja, que detém 99% do capital da PAIDEIA, também não possuía empregados segurados, e o contrato entre a PAIDEIA e a recorrente foi assinado logo após a constituição da empresa. Solange atuava como Gerente de Recursos Humanos da Liess e possuía procuração para representá-la, demonstrando a relação de subordinação. A contabilidade da PAIDEIA também não registrava ativos ou despesas relevantes, reforçando que a empresa foi criada apenas para disfarçar o vínculo empregatício, sem desempenhar um papel de prestadora de serviços independente.

Na Lermen, Brandão Gomes, os sócios Arildo Lermen e Paulo de Azevedo Brandão Gomes também não tinham empregados. Paulo de Azevedo se apresentava como Engenheiro da

Niemann Liess, reforçando o vínculo de subordinação, além de ambos utilizarem e-mails corporativos da Liess e estarem disponíveis nas dependências da recorrente durante o horário comercial. Essas circunstâncias indicam habitualidade e subordinação, caracterizando a relação de emprego disfarçada.

Por fim, a fiscalização comprovou que todos os sócios das empresas interpostas almoçavam no refeitório da fiscalizada, reembolsando parte do valor das refeições, assim como os demais empregados. Solange Azambuja, além de acessar o plano de saúde e o seguro de vida da fiscalizada, teve suas despesas de viagem cobertas pela empresa, que também registrava gastos com seu estacionamento e condução. Todos os sócios utilizavam o convênio de telefonia celular da fiscalizada, reembolsando os valores de forma semelhante aos funcionários.

Ademais, Jair Pelissoli recebeu um prêmio por tempo de serviço, benefício concedido apenas a empregados da empresa. Solange Azambuja participou de treinamentos pagos pela fiscalizada, reforçando sua integração à estrutura da empresa, o que evidencia um tratamento equivalente ao dos empregados regulares, contrariando a alegação de autonomia.

As remunerações pelos serviços prestados pelas empresas interpostas também revelaram indícios de vínculo direto: os pagamentos da JM BRAU eram divididos em três parcelas, sendo duas creditadas diretamente nas contas pessoais dos sócios Jair Pelissoli e Nilto Marin, e apenas uma na conta da empresa. Da mesma forma, a maior parte das remunerações da PAIDEIA foi depositada diretamente na conta pessoal de Solange Azambuja, enquanto os valores da Lermen, Brandão Gomes eram depositados nas contas pessoais dos sócios Arildo Lermen e Paulo de Azevedo Brandão Gomes.

Esses elementos evidenciam a pessoalidade e o controle sobre os pagamentos, típicos de relações de emprego, desmentindo a tese de que as empresas atuavam de forma independente ou autônoma.

Diante do exposto, rejeito os argumentos da recorrente e mantenho a decisão da DRJ, que corretamente enquadrou os sócios das empresas mencionadas como empregados da recorrente, conforme comprovado pelas evidências documentais e pela análise fiscal detalhada. A prática de utilização de pessoas jurídicas interpostas foi adequadamente identificada e desconsiderada com base na legislação aplicável, incluindo o Decreto nº 3.048/1999 e o Princípio da Primazia da Realidade.

3.2. Decadência

A recorrente alega que a fiscalização aplicou indevidamente a regra de decadência prevista no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), ao invés de observar o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do mesmo código. Argumenta ainda que não há evidências de dolo, fraude ou simulação, e que a contratação das empresas JM BRAU, PAIDEIA E LERMEN, BRANDÃO GOMES foi realizada de forma legítima, com base na especialização dessas prestadoras, sem o intuito de mascarar vínculo empregatício.

No entanto, e no caso específico dos autos, não houve mero erro de interpretação da norma jurídica e os elementos constantes nos autos demonstram que houve fraude com o objetivo de esconder o vínculo de emprego dos sócios dessas empresas, que, na prática, continuavam a atuar como empregados da recorrente.

Conforme dispõe o art. 173, inciso I, do CTN, o prazo decadencial de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos de dolo, fraude ou simulação. A fraude ficou evidenciada na tentativa de dissimulação do vínculo empregatício, mediante a contratação de pessoas jurídicas interpostas, sem a efetiva autonomia dessas empresas, com o intuito de reduzir a carga tributária incidente sobre a relação trabalhista.

A recorrente sustenta que os documentos anexados ao processo demonstram a ausência de elementos que caracterizem vínculo de emprego, e que a desconsideração da personalidade jurídica por si só não comprova a intenção de sonegar tributos. Contudo, a análise dos fatos e provas constantes nos autos revela a intenção clara de dissimular o vínculo empregatício dos sócios das empresas contratadas.

A recorrente adotou expedientes fraudulentos para ocultar a verdadeira natureza das relações de trabalho, utilizando pessoas jurídicas sem efetiva autonomia ou estrutura própria. Por exemplo, a fiscalização comprovou que as remunerações pelos serviços prestados eram, em sua maioria, depositadas diretamente nas contas pessoais dos sócios das empresas, evidenciando a pessoalidade na prestação de serviços e o controle exercido pela recorrente sobre os pagamentos. Além disso, as empresas não possuíam empregados, estrutura, nem despesas operacionais básicas, reforçando a ausência de independência. Esses elementos demonstram que a contratação por meio de pessoa jurídica foi um artifício para reduzir a carga tributária, o que configura dolo na conduta da recorrente.

Assim, a simples alegação de que não havia intenção de sonegar não se sustenta, uma vez que as características da fraude foram claramente demonstradas pela fiscalização. A intenção de ocultar o vínculo empregatício dos sócios e, conseqüentemente, reduzir o recolhimento de tributos é suficiente para afastar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN e justificar a aplicação do art. 173, inciso I.

Logo, uma vez que ficou comprovada a existência de fraude, a regra aplicável ao caso é a do art. 173, inciso I do CTN, que, como mencionado, determina a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

3.3. Inaplicabilidade da multa de 150%

A recorrente contesta a aplicação da multa qualificada de 150%, alegando violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, e sustentando que a penalidade imposta seria excessiva e desproporcional, configurando-se como confisco. Defende, ainda, que não houve

prática de fraude, dolo ou simulação, o que tornaria injustificada a majoração da multa, pedindo que, mesmo que o auto de infração não seja anulado, a multa seja reduzida para 75%.

Como se vê, a recorrente argumenta que a multa de 150% é inconstitucional por exceder os limites permitidos para sanções tributárias, invocando precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) que consideram multas excessivas como inconstitucionais, com base no princípio da vedação ao confisco. No entanto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme previsto em sua Súmula nº 2, não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. A aplicação da multa está prevista na legislação vigente, e o CARF deve seguir estritamente o que está determinado pela lei, sem afastar sua aplicação com base em alegações de inconstitucionalidade. Assim, a argumentação da recorrente quanto à inconstitucionalidade da multa não pode ser acolhida por esta instância administrativa.

Sobre a inexistência de dolo, ficou comprovado que houve fraude por parte da recorrente ao utilizar pessoas jurídicas interpostas para disfarçar o vínculo empregatício dos sócios das empresas contratadas, com o objetivo de reduzir a carga tributária, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda. A fraude caracterizou-se pela dissimulação das características essenciais das relações de emprego, como subordinação, habitualidade, pessoalidade e onerosidade, com o intuito de diminuir o montante de tributos devidos. Dadas as circunstâncias e peculiaridades do presente caso, não houve mero erro de interpretação de normas jurídicas.

A legislação aplicável ao caso está expressa no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que prevê, em seu inciso I, a aplicação de multa de 75% nos casos de lançamento de ofício em decorrência de falta de pagamento ou declaração inexata. No entanto, o § 1º do art. 44 estabelece que essa multa será majorada nos casos em que houver fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Conforme o art. 72 da Lei nº 4.502/1964, considera-se fraude toda ação ou omissão dolosa que visa a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou modificar suas características essenciais, com o objetivo de reduzir o montante do tributo devido ou evitar seu pagamento.

Diante da alteração legislativa introduzida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que reduziu o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, impõe-se a aplicação do princípio da retroatividade benigna, conforme estabelecido no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional (CTN). Esse princípio determina que, quando uma nova lei comina penalidade menos severa, ela deve ser aplicada a atos ou fatos pretéritos, sempre que mais benéfica ao contribuinte.

A nova redação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, alterada pela Lei nº 14.689/2023, reduziu a multa qualificada para 100% nos casos de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Embora a fraude tenha sido comprovada, justificando a aplicação da multa qualificada, a penalidade imposta deve ser reduzida de 150% para 100%, em observância ao princípio da retroatividade benigna. A Lei nº 14.689/2023, sendo mais benéfica ao contribuinte, deve ser aplicada retroativamente, em conformidade com o art. 106, II, "c", do CTN, ajustando a penalidade ao novo percentual estabelecido pela legislação vigente. Neste sentido, no acórdão 2102-003.465, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção limitou a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% para o lançamento, em face da legislação superveniente mais benéfica.

Portanto, reconheço a fraude e mantenho a qualificação da multa. Porém, determino a redução do percentual da multa de 150% para 100%, conforme a nova redação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, em observância à retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c", do CTN.

3.4. Abatimento dos valores recolhidos

A recorrente alega que os valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pelas pessoas jurídicas interpostas — JM-Brau, Paideia e Lermen e Brandão — não foram devidamente considerados pela fiscalização no lançamento fiscal. Afirma ainda que a desconsideração desses valores configura bis in idem, uma vez que as contribuições já teriam sido pagas pelas empresas contratadas.

Contudo, de acordo com a planilha 12, constante dos autos às efls. 319 a 323, a auditoria fiscal considerou os valores de IRRF e contribuições retidas na fonte como dedução da base de cálculo da multa de ofício e dos juros isolados.

Portanto, não houve desconsideração dos valores recolhidos, como alegado pela recorrente. A fiscalização, ao lançar o crédito tributário, procedeu à dedução dos valores já recolhidos pelas empresas interpostas, ajustando a base de cálculo de acordo com os recolhimentos efetuados, o que elimina qualquer alegação de bis in idem.

4. Da conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa de ofício de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ