



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.725257/2015-36
ACÓRDÃO	2402-013.081 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	08 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SABOR ARTE ITALIANA COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXCLUSÕES LEGAIS.

Entende-se por salário de contribuição, para o segurado empregado e contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

INCRA.

São devidas contribuições ao INCRA por todas as empresas, independentemente do tipo de atividade.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. EMPRESAS NÃO ENQUADRADAS COMO PEQUENAS OU MICRO. OBRIGAÇÃO DE RECOLHER.

O adicional sobre as contribuições ao Sesi, Senai, Sesc e Senac arrecadado para custear o SEBRAE é devido também pelas médias e grandes empresas.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO EDUCAÇÃO

Segundo a Súmula 732 do STF, é constitucional a cobrança do Salário Educação, seja sob a Constituição de 1969, seja sob a de 1988, e no regime da Lei nº 9.424, de 1996.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE EXIBIR LIVROS E DOCUMENTOS. AIOA - CFL 38.

Deixar a empresa de exibir qualquer livro ou documento relacionado com as contribuições para a Seguridade Social constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. ALÍQUOTA DE 75%. LEGALIDADE.

A aplicação da multa de ofício decorre do cumprimento da norma legal, de forma que, apurada a infração, é devido o lançamento da multa de ofício.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal se refere a tributo e é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 14ª Turma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão 16-74.030 (p. 669), que julgou improcedente as impugnações apresentadas pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário consubstanciado nos DEBCADs abaixo especificados:

- **DEBCAD nº 51.062.629-7**: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) (p. 03);

- **DEBCAD nº 51.062.630-0**: Auto de Infração de Obrigação Principal relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SESC, SENAC, e SEBRAE) (p. 45);

- **DEBCAD nº 51.062.631-9**: Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 33, parágrafos 2º e 3º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, com redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, c/c o artigo 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, código de fundamento legal (CFL) 38 (p. 71).

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 74), *o fato gerador das obrigações previdenciárias e as destinadas a outras entidades e fundos tem por origem remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais prestadores de serviços, as quais não foram consideradas pelo contribuinte como passíveis de incidência de contribuição previdenciária e de contribuições destinadas a outras entidades e fundos.*

Conforme destacado pela DRJ, o lançamento fiscal está consubstanciado nos seguintes levantamentos:

Levantamento CC – CARTÃO DE CRÉDITO

- O Contribuinte foi devidamente intimado a apresentar os documentos que deram origem aos pagamentos contabilizados na conta “1217 – Viagens e Estádias”, cujo histórico do lançamento mencionava pagamento de cartão de crédito;

- Em atendimento, somente apresentou cópias dos cheques utilizados para pagar as faturas. Exceção feita ao pagamento do cartão American Express, para o qual foi apresentada a fatura de pagamento, sem demonstrativo de despesas, com indicação do portador do cartão;

- Considerando que a legislação determina que despesas de viagem, realizadas por empregados e dirigentes, devem ser comprovadas por relatório, e que os documentos solicitados foram apresentados de forma deficiente, as despesas efetuadas a título de viagens e estadias, com o cartão de crédito da empresa, foram caracterizadas como pagamento de pro labore, com base no artigo 33, parágrafo 3º, da Lei nº 8212/91;

Levantamento DR – DIVERGÊNCIAS RAIS

- Da comparação da RAIS e das GFIP's, foram observadas grandes divergências no ano de 2011, e o Contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos;

- Entretanto, apesar de ter atendida sua solicitação de dilação de prazo, apenas apresentou GFIP's em meio papel, sendo que o questionamento referiu-se à RAIS, onde constavam trabalhadores não declarados em GFIP;

- Deste modo, foram lançadas as contribuições patronais e de Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados declarados na RAIS, e não declarados em GFIP;

Levantamento DT – DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO

- Da análise das Folhas de Pagamento e GFIP's, verificou-se que o "décimo-terceiro indenizado" não foi incluído no salário de contribuição, ao contrário do que determina o parágrafo 6º, do artigo 214, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3048/99;

Levantamento EX – EXTRAS

- Analisando os lançamentos contábeis, foram verificados pagamentos a título de comissões, identificados como "EXTRAS";

- Estes valores são originários de cobranças junto aos clientes destinadas à "caixinha" dos funcionários. Conforme relatado de forma detalhada em processo trabalhista movido contra a empresa, com depoimentos transcritos no Relatório Fiscal, a comissão é repassada para os empregados que não tivessem registros de faltas e atrasos no mês, e calculada conforme o número de horas trabalhadas;

- Os valores foram obtidos nas contas "1139-Indenizações e Reclamações Trabalhistas", "1141- Outros Custos Controláveis", "1233- Outras Despesas Administrativas", e estão demonstrados nas Planilhas 5 e 6;

Levantamento PD – PAGAMENTOS DIVERSOS

- Foram apuradas na Contabilidade, nas contas "1141- Outros Custos Controláveis" e "1217 - Viagens e Estadias", valores não identificados e despesas não comprovadas, pagos a segurados empregados, para os quais o Contribuinte somente apresentou recibos de pagamento e cópias de cheques, indicando serem pagamentos adicionais a segurados empregados;
- Não foi apresentada prestação de contas das despesas de viagem, para os valores lançados na conta "1217 - Viagens e Estadias";

Levantamento PR – PRESTADORES DE SERVIÇOS

- Foram lançadas as contribuições patronais, incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais prestadores de serviços, apurados na contabilidade, e demonstrados na Planilha 8;

Levantamento PS – PRESTADORES DE SERVIÇOS – SEM DOC

- Foram lançadas as contribuições patronais incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais prestadores de serviços, apurados na contabilidade, e demonstrados na Planilha 9;
- Foram incluídos no levantamento valores que, por falta de atendimento do Sujeito Passivo à intimação para apresentar o documento que originou a despesa, e dada a natureza da despesa e respectivo lançamento contábil, foram atribuídos a contribuintes individuais prestadores de serviços, em conformidade com o artigo 33, parágrafo 3º, da Lei nº 8212/91;

Levantamento RI – CRISTIANE RIBEIRO DE OLIVEIRA

- Foram lançadas as contribuições patronais e de Terceiros, incidentes sobre os valores pagos à segurada Cristiane Ribeiro de Oliveira, caracterizada como segurada empregada pela Fiscalização, conforme exposto nos itens 10.8 e 10.10 do Relatório Fiscal;

Levantamento RO – CRISTIANE RODRIGUES DE OLIVEIRA

- Foram lançadas as contribuições patronais e de Terceiros, incidentes sobre os valores pagos à segurada Cristiane Rodrigues de Oliveira, caracterizada como segurada empregada pela Fiscalização, conforme exposto nos itens 10.9 e 10.10 do Relatório Fiscal;

Levantamento SG – SEGURANÇA

- Foram lançadas as contribuições patronais incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais prestadores de serviços, na área de segurança, apurados através da contabilidade;

Levantamento TR – TROCO

- Foram lançadas as contribuições patronais e de Terceiros, incidentes sobre valores pagos valores contabilizados em contas de despesa com a descrição "TROCO";
, atribuídos como pagamentos a beneficiários não identificados;
- Quando intimado a esclarecer tais lançamentos, o Contribuinte informou tratar-se de "troco disponibilizado para suas lojas";
- Tendo em vista que o lançamento contábil não representa a operação informada, qual seja, disponibilização de troco, pois está contabilizada como uma despesa, tais valores foram considerados como pagamentos efetuados a beneficiários não identificados;

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou 03 (três) impugnações distintas – uma para cada DEBCAD – defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

* **Levantamento CC – Cartão de Crédito:** informa que é uma empresa que explora o ramo de franquias, e que a matriz do franqueador está localizada em São Paulo. Deste modo, seus administradores e colaboradores necessitam viajar para o Estado de São Paulo com frequência, para tratar de assuntos relativos ao contrato de franquia, ou participar de programas de treinamento.

Para bancar estas despesas, contratou cartões de crédito em seu nome, para pagamento de despesas, principalmente despesas com viagens de negócios. Assim, as rubricas constantes da Planilha 2 não se caracterizam como remuneração de seus colaboradores, e não podem ser consideradas base de cálculo de contribuições previdenciárias.

* **Levantamento DR – Divergências RAIS:** aduz que realizou, por amostragem, checagem na RAIS e GFIP's do período, não encontrando divergências. Ainda que seja mantida a divergência entre os documentos, aduz que as informações corretas são as das GFIP's.

* **Levantamento DT – Décimo-Terceiro Salário:** defende que a verba "décimo-terceiro salário indenizado" é paga pelo empregador quando da rescisão, por não ter usufruído do seu direito à gratificação natalina, restando nítida a natureza indenizatória de tal verba.

* **Levantamento EX – Extras:** questiona o fato de a Fiscalização ter utilizado depoimentos prestados em uma única reclamatória trabalhista para concluir que os valores em questão correspondem a valores de gorjetas, rateados entre todos os funcionários. Conclui, assim, que a exigência de contribuições sobre estas verbas carece de fundamentação probatória, uma vez que é grande o universo de funcionários, colaboradores, e situações, nos estabelecimentos da Autuada.

* **Levantamento PD – Pagamentos Diversos:** afirma que se trata de reembolso de despesas diversas suportadas pelos seus colaboradores, inclusive com viagens. Deste modo, esses montantes não podem sofrer incidência de contribuições previdenciárias ou devidas a Terceiros.

* **Levantamento PR – Prestadores de Serviços:** alega que não houve comprovação de que os valores em debate são relativos a serviços prestados por profissionais caracterizados como contribuintes individuais.

* **Levantamento PS – Prestadores de Serviços – sem DOC:** insurge-se contra o argumento da Fiscalização, no sentido de que a não apresentação de documentos comprobatórios, pela Autuada, ensejaram os lançamentos, uma vez que as rubricas relacionadas na Planilha 9 denotam que se trata de prestação de serviços contratados com pessoas jurídicas.

* **Levantamento RI e Levantamento RO:** Insurge-se contra a caracterização, como seguradas empregadas, das profissionais Cristiane Ribeiro de Oliveira e Cristiane Rodrigues de Oliveira, que na verdade, são sócias das pessoas jurídicas Serafim & Oliveira Ltda. – ME, e Cristiane R. de Oliveira Processamento de Dados – ME, apoiando-se em renomados juristas.

Afirma ser improcedente o argumento fiscal de que o artigo 129, da Lei nº 11196/2005, não se aplica ao caso concreto.

Conclui que não se pode desconsiderar as pessoas jurídicas Serafim & Oliveira Ltda. – ME, e Cristiane R. de Oliveira Processamento de Dados – ME, requalificando-as como pessoas físicas contribuintes individuais.

* **Levantamento SG – Segurança:** sustenta que não restou comprovado que os pagamentos constantes da Planilha 12 foram feitos a pessoas físicas prestadoras de serviços de segurança, podendo ter sido feito a pessoas jurídicas.

* **Levantamento TR – Troco:** informa que a rubrica em questão se refere à disponibilização de troco às suas lojas. Esclarece, assim, que ao longo do ano, por diversas vezes, fornece aos seus estabelecimentos numerário em moedas de pequeno valor, para que tenham como fornecer troco aos seus clientes. O acerto desses valores, porém, é feito somente no final do ano.

* aduz que a multa de 75% aplicada é confiscatória e que ofende os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade;

* defende a ilegalidade e inconstitucionalidade das contribuições devidas a terceiros: salário-educação, INCRA, SENAC, SESC, e SEBRAE;

* em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, defende que não é aplicável punição por “deixar de exibir os livros relacionados com as contribuições previstas no Regulamento”, uma vez que a Fiscalização teve acesso à íntegra da escrita fiscal, onde encontrou as supostas divergências que ampararam os Autos de Infração nºs 51.062.629-7 e 51.062.630-0.

A DRJ julgou improcedente as impugnações apresentadas, nos termos do susodito Acórdão nº 16-74.030 (p. 669), conforme ementa abaixo reproduzida:

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.

Os Autos de Infração (AI's) encontram-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXCLUSÕES LEGAIS.

Entende-se por salário de contribuição, para o segurado empregado e contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP. DOCUMENTOS. RAIS.

Sujeita-se ao lançamento de ofício os fatos geradores não declarados em GFIP e identificados pela Fiscalização, através de documentos entregues pela empresa, como a RAIS, quando não comprovado pelo sujeito passivo a origem da diferença apurada.

A RAIS, dentre outros documentos do Contribuinte, constitui fonte de informação suficiente e necessárias para apuração do lançamento.

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS. APURAÇÃO DE CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO.

A contabilidade do Contribuinte, por si só, consubstancia-se na prova material necessária da ocorrência dos eventos ali registrados, constituindo fonte de informações de que se utiliza a fiscalização, nos termos do artigo 33, *caput*, e parágrafo 1º, da Lei nº 8212/91.

BASE DE CÁLCULO. ARBITRAMENTO.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, por parte da empresa, pode a Fiscalização, inscrever de ofício a importância devida, resultando no lançamento por arbitramento, que encontra amparo no § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

SEGURADO EMPREGADO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE

São segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregados, aqueles que prestam serviço de natureza urbana à empresa em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração. Compete à fiscalização da RFB lançar as contribuições sociais que não tenham sido devidamente recolhidas em época própria.

No âmbito das relações de trabalho, havendo divergência entre a forma como os serviços são contratados (contratos e documentos) e a realidade (a forma como os serviços são realmente prestados), o que ocorre na realidade deve prevalecer em relação àquilo que as partes tenham formalmente pactuado.

MULTA DE OFÍCIO. DETERMINAÇÃO LEGAL. ARGÜIÇÃO DE CONFISCO.

A incidência e o valor das multas correspondentes ao descumprimento de obrigações principais e acessórias no campo previdenciário encontram-se normatizadas na Lei nº 8.212/91, que contempla todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, competindo à autoridade fiscal, em respeito ao princípio da legalidade, obedecer ao ordenamento das normas legais de regência.

A multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ao qual faz referência o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, aplica-se ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias a partir da competência 12/2008.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Outras Entidades - Terceiros, incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

SALÁRIO EDUCAÇÃO. INCRA. SEBRAE. LEGALIDADE.

São devidas por todas as empresas, independente do tipo de atividade, as contribuições sociais destinadas ao INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, criado pelo Decreto-Lei nº 1.110/70 com amparo na Lei nº 2.613/55 e no Decreto-Lei nº 1.146/70, cuja legislação foi recepcionada pelo art.149 da CF/88.

A contribuição ao Salário Educação é constitucional, sendo devida pelas empresas vinculadas à Seguridade Social, ressalvadas as exceções legais.

É devida pelas empresas a contribuição destinada ao SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequena Empresa, arrecadada como adicional às contribuições do SESC e SENAC.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO.

A Fiscalização, ao constatar a ocorrência de infração a dispositivo da legislação previdenciária, deve lavrar o correspondente Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do artigo 293, *caput* do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, bem como do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), sob pena de responsabilidade funcional.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE EXIBIR LIVROS E DOCUMENTOS. AIOA - CFL 38.

Deixar a empresa de exibir qualquer livro ou documento relacionado com as contribuições para a Seguridade Social constitui infração à legislação previdenciária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o competente recurso voluntário (p. 733), reiterando, em síntese, as razões de defesa deduzidas em sede de impugnação, expostas linhas acima.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir (i) as contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) (DEBCAD nº 51.062.629-7, p. 03), (ii) as contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SESC, SENAC, e SEBRAE) (DEBCAD nº 51.062.630-0, p. 45) e (iii) multa por

descumprimento de obrigação acessória por deixar a empresa de exibir a totalidade dos documentos solicitados durante a ação fiscal (DEBCAD nº 51.062.631-9, p. 71).

O lançamento fiscal decorreu do cotejo das informações constantes nas folhas de pagamento, na contabilidade e nas GFIPs.

As bases de cálculo e as contribuições foram lançadas nos levantamentos abaixo listados e sumariamente detalhados no relatório supra:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	DECLARAÇÃO GFIP
CC	Cartão de Crédito	Não Declarado
DR	Divergência RAIS	Não Declarado
DT	Décimo Terceiro Salário	Não Declarado
EX	Extras	Não Declarado
PD	Pagamentos Diversos	Não Declarado
PR	Prestadores de Serviços	Não Declarado
PS	Prestadores de Serviços-Sem doc.	Não Declarado
RI	Cristiane Ribeiro de Oliveira	Não Declarado
RO	Cristiane Rodrigues de Oliveira	Não Declarado
SG	Segurança	Não Declarado
TR	Troco	Não Declarado

Em sua peça recursal, a Contribuinte reitera, em síntese, as razões de defesa deduzidas em sede de impugnação e igualmente expostas no relatório supra.

Neste esboço, considerando que as razões de defesa deduzidas no apelo recursal apresentado pela Contribuinte não diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

Autos de Infração (AI's) Revestidos das Formalidades Legais

AIOP nº 51.062.629-7 e AIOP nº 51.062.630-0

6.1. No tocante aos Autos de Obrigação Principal AIOP nº 51.062.629-7 e AIOP nº 51.062.630-0, os atos administrativos neles consubstanciados possuem motivo legal, tendo sido praticados em conformidade ao legalmente estipulado. A fundamentação legal dos lançamentos de crédito é apresentada no Relatório Fiscal, de fls. 74 a 86, e nos anexos “FLD - Fundamentos Legais do Débito, às fls. 43/44 e 69/70, onde consta toda a legislação que embasa os lançamentos, por rubrica e por competência.

6.2. Possuem também motivo de fato, tendo havido, pela Fiscalização, a verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento do ato. O Relatório Fiscal e anexos possibilitam a compreensão da origem das exigências lançadas, pois houve, no caso, a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas, e dos períodos a que se referem.

6.3. Complementam o Relatório Fiscal os anexos DD – Discriminativos do Débito, fls. 04/42 e 46/68, e as Planilhas 1 a 14, de fls. 417/473.

6.4. Portanto, as autuações atendem às determinações contidas no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como no artigo 37 da Lei nº 8212/91:

(...)

AIOA nº 51.062.631-9

6.5. Também o **AI DEBCAD nº 51.062.631-9**, lavrado por descumprimento de obrigação acessória, encontra-se revestido das formalidades legais: a capa do AI, fl. 71, e o Relatório Fiscal informam com objetividade e clareza a origem da autuação, o dispositivo legal infringido pelo Contribuinte, a fundamentação legal e o cálculo da multa aplicada.

6.6. No caso, a lavratura do AI deu-se nos termos do artigo 142 do CTN (já transcrito) e do artigo 293, *caput* do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999:

(...)

Da Impossibilidade de Conhecimento de Alegação de Inconstitucionalidade pela Administração Pública

6.7. Quanto às inconstitucionalidades suscitadas (inconstitucionalidade de dispositivos legais; violação a princípios constitucionais), é mister ressaltar que tais alegações escapam à competência da autoridade administrativa julgadora, pois versam sobre a constitucionalidade de dispositivos legais.

6.8. Ao contrário do que afirma a Defendente, a autoridade tributária, tanto a lançadora quanto a julgadora, encontra-se cingida aos estritos termos da legislação fiscal, estando impedida de ultrapassar tais fronteiras para examinar questões outras, como as suscitadas nas impugnações em tela, uma vez que às autoridades tributárias cabe apenas cumprir e aplicar a lei.

6.9. Os mecanismos de controle de constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam necessariamente pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois a presente autoridade julgadora não pode, sob pena de responsabilidade funcional, deixar de aplicar a norma vigente, em observância ao artigo 142, parágrafo único, do CTN. Em outras palavras, tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário.

6.10. Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a inconstitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizesse, ela própria, de vício de inconstitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

6.11. O mesmo entendimento é manifestado pela doutrina. Como bem ensina Luiz Henrique Barros de Arruda, *in* Processo Administrativo Fiscal – Manual, 2ª edição, Editora Resenha Tributária, páginas 85 e 86, no que se refere às alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade levantadas pelo Interessado, tem-se que à Autoridade Fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de possíveis inconstitucionalidades ou ilegalidades das normas vigentes, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN.

6.12. E consoante o que expõe Hugo de Brito Machado em estudo denominado “Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário, destinado ao 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, coordenado pelo Professor Ives Gandra da Silva Martins:

Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis. Assim, já é possível afirmar-se que no desempenho de atividades substancialmente administrativas o exame da inconstitucionalidade é inadmissível.

(...)

A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.

6.13. O mesmo autor, na publicação “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário”, 13º volume, páginas 212/213. Editora Dialética, 2009, apresenta as seguintes conclusões sobre o tema:

(...)

5. Conclusões

Com fundamento no que foi exposto neste pequeno estudo, podemos afirmar as seguintes conclusões:

1º) Os órgãos de julgamento administrativo não podem apreciar a arguição de inconstitucionalidade de leis tributárias porque a Administração está submetida ao princípio da legalidade, não podendo exercer o controle de constitucionalidade, que em nosso ordenamento jurídico é próprio do Poder Judiciário.

2º) Admitir-se que os órgãos de julgamento administrativo declarem a inconstitucionalidade das leis implica introduzir no sistema jurídico a possibilidade de declaração, por tais órgãos da inconstitucionalidade de lei que

vem a ser depois, em outros casos, considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, com a introdução de inadmissível incongruência.

3ª) As formas de controle de constitucionalidade que a Administração pode exercer consistem apenas no veto a projetos de lei que lhe parecem contrários à Constituição, e na propositura de ação de inconstitucionalidade.

4ª) Com a Lei nº 11.941/2009 restou consagrada a tese segundo a qual os órgãos de julgamento administrativo não podem, em regra deixar de aplicar ou observar as leis sob o fundamento de inconstitucionalidade, mas podem fazê-lo, excepcionalmente, nos casos expressamente por ela indicados.

(...)

6.14. Cabe observar, aqui, artigo 59 do Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, segundo o qual não pode ser declarada a inconstitucionalidade de norma pela Administração.

Decreto nº 7.574/2011

Art. 59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).

(...)

6.15. No mesmo sentido dispõe a Súmula nº 2 aprovada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a seguir transcritos:

Súmula nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

(...)

Do Mérito

6.17. Ultrapassadas as razões preliminares, melhor sorte não resta à Impugnante quanto às alegações de mérito.

DAS ALEGAÇÕES COMUNS AOS AIOP nº 51.062.629-7 e AIOP nº 51.062.630-0

Das Bases de Cálculo Apuradas

6.18. A Impugnante contesta o lançamento alegando, basicamente, que foram lançadas, indevidamente, contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas de natureza não salarial ou indenizatória.

6.19. De início, portanto, faz-se necessária a apreciação do conceito do salário de contribuição para efeitos de incidência de contribuições previdenciárias:

6.19.1. Sobre a “Remuneração”, temos que é a legislação previdenciária que define o que integra a base de cálculo para as contribuições previdenciárias. As definições estabelecidas na legislação trabalhista e civil são subsidiárias às normas previdenciárias. Salário de contribuição é como definido na legislação previdenciária.

6.19.2. Cumpre anotar que o conceito de remuneração é bastante abrangente, conforme se depreende do art. 195 da Constituição Federal de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(destaquei)

6.19.3. Nesta linha, a Constituição Federal, em seu artigo 201, parágrafo 11º (redação da Emenda Constitucional nº 20/98), determina expressamente que:

Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)

6.19.4. Observa-se que a base sobre a qual incide a contribuição previdenciária é a remuneração ou todo e qualquer pagamento ou crédito, ou ainda incremento patrimonial do segurado em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades ou benefícios que ampliem o patrimônio do segurado.

6.20. Nota-se que o alcance do *salário de contribuição* não deve ser exclusivamente interpretado de acordo com os artigos 457 e 458 da CLT, e sim no contexto em que se insere. Em outras palavras, o salário de contribuição é uma expressão genuína do Direito Previdenciário, cujo conceito está expresso no artigo 28 da Lei nº 8.212/91, não havendo que se confundir com o Direito do Trabalho. A Lei de Custeio da Seguridade Social (8.212/91) é uma lei ordinária, de mesmo nível hierárquico da CLT, entretanto, é lei específica, que trata do custeio da Seguridade Social, e traz em seu texto suas próprias definições acerca dos institutos do direito previdenciário.

6.21. É óbvio que o Direito Previdenciário aproveita-se de algumas noções do Direito do Trabalho. No entanto, trata-se de mera relação entre os dois ramos autônomos do direito, que não pode ser confundida com dependência de um em relação ao outro. Logo, é perfeitamente legítimo que uma verba seja excluída do

conceito de salário, para fins trabalhistas, mas que integre o salário de contribuição, para efeitos previdenciários.

6.22. Ressalte-se, ainda, que a própria CLT dispõe em seu artigo 12:

“Art. 12. Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial.”

6.23. Em consonância com o dispositivo constitucional, os incisos I e III, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, abaixo transcritos, apresentam o conceito legal de salário de contribuição, sendo que o parágrafo 9º deste mesmo artigo elenca, taxativamente, as verbas não integrantes do salário de contribuição, ou seja, aquelas não sujeitas à incidência de contribuições:

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

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

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

6.24. Também os incisos I e III, do artigo 22, da Lei no 8.212/91, prescrevem a incidência de contribuições previdenciárias, a cargo do empregador, sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestem serviços, dispondo em seu parágrafo 2º: *“Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28”.* (g.n.).

6.25. Para as contribuições devidas a Terceiros, a Lei 11.457/2007 determina:

(...)

“Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

(...)

Art. 3o As atribuições de que trata o art. 2o desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

§ 1o A retribuição pelos serviços referidos no caput deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.

§ 2o O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3o As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2o desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

§ 4o A remuneração de que trata o § 1o deste artigo será creditada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo Decreto-Lei no 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

§ 5o Durante a vigência da isenção pelo atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§ 6o Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.”

6.26. Assim sendo, dos dispositivos legais supramencionados, depreende-se que quaisquer rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais pela prestação de serviços, que não estejam entre as exclusões legais previstas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 (citado também pela Impugnante), integram o salário de contribuição para fins de custeio da Seguridade Social.

6.27. Neste sentido e em reforço, oportuna a Solução de Consulta Cosit nº 126/2014:

“Em outras palavras, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, antes transcrito, deve ser feita de maneira restritiva, nunca extensiva, de sorte que, para que determinada vantagem

decorrente da relação laboral não integre o salário de contribuição, faz-se necessária a existência de expressa previsão legal.”

6.28. Feitas estas considerações a respeito do conceito de salário de contribuição e de remuneração, para efeitos de incidência de contribuições previdenciárias, passaremos à análise das contribuições lançadas nos Al's nº's 51.062.629-7 e 51.062.630-0:

Levantamento CC – CARTÃO DE CRÉDITO

6.28.1. Em relação às despesas de viagens e estadias feitas com cartão de crédito da empresa, cujos valores foram obtidos nos lançamentos contábeis da Impugnante, na conta “1217 – Viagens e Estadias”, o Contribuinte foi devidamente intimado, através do TIF nº 7, a apresentar os documentos comprobatórios que deram origem a estes lançamentos.

6.28.2. Entretanto, consoante a narrativa dos fatos efetuada no Relatório Fiscal, somente foram apresentadas cópias dos cheques usados para pagar as faturas, que não trazem nenhum detalhamento das despesas, nem trazem informações sobre o tipo de operação efetuada, com exceção do cartão de crédito American Express, para o qual foi apresentada a fatura de pagamento, sem demonstrativo de despesas, indicando como portador “Henry Chmelnitsky”, que é sócio administrador da empresa.

6.28.3. Cumpre destacar que somente não integram o salário de contribuição as despesas para viagens que não excedam a 50% da remuneração mensal, devendo haver a devida comprovação de tais despesas:

(...)

6.28.4. Deste modo, tais pagamentos a título de viagens e estadias, feitos com cartão de crédito, foram considerados, pela Fiscalização como pró-labore, passível de incidência das contribuições previdenciárias, dada a inércia da empresa em comprovar a origem de tais pagamentos.

6.28.5. Por outro lado, uma vez que o Contribuinte apresentou de forma deficiente a documentação solicitada, embora formalmente intimado, a autoridade fiscal efetuou o lançamento apurando os créditos devidos nos termos do disposto no art.33, parágrafo 3º da Lei nº 8.212/91, conforme Planilha 2.

6.28.6. A norma contida no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966, segundo a qual a autoridade administrativa deve, no lançamento, verificar a ocorrência do fato gerador, obviamente pressupõe que o Contribuinte tenha, antes, cumprido com o seu dever de colaboração nos termos dos artigos 194 e 195 do mesmo CTN:

Art.194 - *A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.*

Parágrafo Único - A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art.195 - *Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.*

Parágrafo Único - Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

6.28.7. Nas palavras de JAMES MARINS (*in DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, 2 ed., São Paulo: Dialética, 2002, p. 180):

Todos têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Têm, contribuintes e terceiros, não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias, referentes ao patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados através do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais ou comerciais etc.

6.28.8. LEANDRO PAULSEN (*in DIREITO TRIBUTÁRIO*, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 6 ed, porto Alegre:Livraria do Advogado, 2004, p. 1237), com suporte na doutrina e na jurisprudência, é ainda mais incisivo:

Jamais pode o contribuinte se furtar à fiscalização. Poderá, sim, opor-se aos efeitos de eventual lançamento que entenda ilegal. Ocorre, com frequência, uma confusão entre a atividade de fiscalização tributária e os seus efeitos. Contra aquela, o contribuinte não pode se opor, tendo inclusive o dever legal de facilitá-la; contra esses, tem abertas inúmeras vias, nas esferas administrativa e judicial, para deduzir seu eventual inconformismo.

6.28.9. Assim, sem que o Contribuinte observe seu dever de informação, resta ao Fisco, para conciliar a disposição do artigo 142 do CTN ao interesse público indisponível de constituir o crédito tributário face à constatação da ocorrência do fato gerador, recorrer, se necessário, ao contingenciamento da norma do referido dispositivo legal, pela inversão do ônus da prova.

6.28.10. Assim é que a legislação previdenciária estabelece:

Lei no 8.212/1991

Art. 33. *À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à*

arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3o Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

6.28.11. Cabe enfatizar que a Autuada poderia ter exercido o seu direito de comprovar a natureza não remuneratória de tais pagamentos que ensejaram o Levantamento CC – Cartão de Crédito, AI nº 51.062.629-7, por ocasião da impugnação ao lançamento, mediante a juntada de documentos comprobatórios. Entretanto, nada trouxe aos autos, limitando-se a fazer argumentações genéricas, que, obviamente, não têm o condão de afastar o lançamento, já que não estão acompanhadas da devida comprovação e o ônus da prova, neste caso, cabe ao Contribuinte.

6.28.12. E por não ter apresentado todos os documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8212/91, relacionados na Planilha 14, a empresa foi autuada por descumprimento de obrigação acessória através do AI nº 51.062.631-9.

Levantamento DR – DIVERGÊNCIAS RAIS

6.28.13. Pelo cotejo entre os dados declarados na Relação Anual de Informações Sociais – RAIS ano base 2011, e os informados nas GFIP's, foram constatadas grandes divergências, sendo que na RAIS constaram segurados empregados que não informados em GFIP.

6.28.14. Quando intimado a esclarecer tais divergências (TIF nº 6), o Contribuinte solicitou dilação de prazo, no que foi atendido. Entretanto, ao final, somente apresentou GFIP's em meio papel, conforme cópia em anexo, por amostragem (fls. 187/265).

6.28.15. Diante do ocorrido, sem que fossem justificadas as divergências apuradas, a Fiscalização constituiu o citado levantamento DR nos AI's 51.062.629-7 e 51.062.630-0.

6.28.16. A Planilha 3 – “Trabalhadores Informados na RAIS e não declarados na GFIP” apresenta detalhadamente as divergências apuradas, informando os trabalhadores, por competência e estabelecimento, bem como os valores apurados.

6.28.17. A Autuada não comprovou haver qualquer erro material a respeito, limitando-se a afirmar que as informações corretas são as da GFIP. Quanto às alegadas cópias de RAIS e GFIP, não foram juntadas.

6.28.18. No entanto, cumpre destacar que a Relação Anual de Informações Sociais – RAIS foi instituída pelo Decreto nº 76.900/75, e contém informações prestadas pela própria empresa, com a finalidade de suprir as necessidades de controle, estatística e informações das entidades governamentais da área social, especialmente no tocante ao estabelecimento de um sistema de controle central da arrecadação e da concessão de benefícios por parte do Instituto Nacional de Seguro Social – INSS. Portanto, a RAIS é perfeitamente adequada para fins de lançamento das contribuições devidas à Seguridade Social, e de Terceiros.

Levantamento DT – DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO

6.28.19. Em relação a tal rubrica, igualmente, não merecem acolhida os argumentos apresentados pelo Contribuinte. Vejamos.

6.28.20. Da análise das Folhas de Pagamento e GFIP's, verificou-se que o “décimo-terceiro indenizado”, pago pelo empregador nas rescisões, como afirma o próprio Contribuinte em suas impugnações, não foi considerado como base de cálculo das contribuições previdenciárias e de Terceiros, em desacordo com a legislação previdenciária:

(...)

6.28.21. Como já exposto, quando o legislador entendeu que determinada verba devesse, por várias razões (interesse social, razões políticas etc.), ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, ele expressamente, por meio da lei.

6.28.22. Portanto, ao considerar como salário de contribuição o décimo terceiro pago nas rescisões, como explicitado no item 10.3 do Relatório Fiscal e na Planilha 4 anexa, a Fiscalização obedeceu a legislação previdenciária em vigor.

6.28.23. Quanto às alíneas “d”, “e”, e “g”, do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei nº 8212/91, não guardam nenhuma relação com a rubrica em análise.

(...)

Levantamento EX – EXTRAS

6.28.24. A narrativa dos fatos contida no Relatório Fiscal informa que, da análise da contabilidade, foram verificados pagamentos identificados como “EXTRAS”, nas contas “1139-Indenizações e Reclamatórias Trabalhistas”, “1141- Outros Custos Controláveis”, “1233- Outras Despesas Administrativas”.

6.28.25. Conforme descrito no tópico 10.4 do Relatório Fiscal, apurou-se, através de processo trabalhista, que esses valores foram pagos a título de “comissão” (gorjeta), para os empregados que não tivessem registros de faltas e atrasos no mês, e calculada conforme o número de horas trabalhadas:

6.28.26. A seguir, trecho da sentença proferida no processo nº 0001587-38.2011.5.04.0001:

“(...) a reclamante, nitidamente, pela sua narrativa, diz que percebia a parcela “gorjetas”, a qual se diferencia sobremaneira das “comissões” aventadas na inicial.

Quanto às gorjetas, reza o caput do art. 457 da CLT, in verbis:

“Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber”.

*O §3º da CLT, por sua vez, dispõe que “**Considera-se gorjeta não** só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados”.*

Esta é, precisamente, a hipótese dos autos, uma vez que o preposto da reclamada, em seu depoimento, confessou que a reclamante, além de perceber a parcela “estimativa de gorjetas”, na forma estipulada nas normas coletivas (tal como confirmado em defesa), percebia valores oriundos da “caixinha”, que concernem, justamente, nas gorjetas pagas pelos clientes, cujos valores são rateados entre os empregados. Friso que o preposto da empresa afirma, ademais, que os valores em tela giram em torno de R\$ 80,00 por semana para cada empregado.

Destaco que a ré não se desobriga do pagamento da gorjeta sob o argumento de que não possui ingerência sobre os valores arrecadados, tampouco diante do fato de o pagamento de gorjetas “ser espontâneo” (ou seja, o pagamento é facultativo), porquanto a gorjeta é cobrada diretamente na nota pela empresa, a qual possui, portanto, plenas condições de apurar o quantum arrecadado, para fins de distribuição aos empregados e repercussão nas demais parcelas que compõem os seus salários.

Demais disso, igualmente não se pode autorizar qualquer tipo de dedução da parcela “estimativa de gorjetas” percebida pela autora, porquanto a reclamante percebia duas verbas distintas, quais sejam, as gorjetas espontâneas, pagas na forma da norma coletiva, e as compulsórias, cobradas pela reclamada diretamente dos clientes e rateadas entre os empregados, ambas compondo a remuneração da demandante.(..)”

6.28.27. E como já visto, o inciso I, do artigo 28, da Lei nº 8212/91, inclui, expressamente, as gorjetas no salário de contribuição.

6.28.28. A Autuada limita-se a alegar que uma única reclamatória trabalhista não é capaz de comprovar a natureza destas verbas, pois existe diversidade de funcionários e situações.

6.28.29. No entanto, não foi apresentado nenhum documento, pela Impugnante, que comprove situação diversa da com constatada pela Fiscalização.

6.28.30. Por outro lado, os recibos comprobatórios destes pagamentos, juntados pela Fiscalização (DOC. 7), também não comprovam a existência de situação diversa.

6.28.31. A Impugnante pode argüir diversas matérias pertinentes à sua defesa, a participação processual do Contribuinte deve ser a mais abrangente possível, porém, sua impugnação há de ser específica, deve indicar o que pretende refutar e produzir provas, no prazo de defesa.

Levantamento PD – PAGAMENTOS DIVERSOS

6.28.32. Através dos lançamentos contábeis nas contas "1141- Outros Custos Controláveis" e "1217 - Viagens e Estadias" foram apurados pagamentos feitos a segurados empregados.

6.28.33. O Contribuinte foi intimado, através do TIF nº 6, a apresentar os documentos que deram origem a tais lançamentos, mas somente apresentou recibos de pagamento e cópias de cheques, indicando serem pagamentos adicionais a segurados empregados. Para os valores lançados na conta "1217 - Viagens e Estadias" não foram apresentadas prestação de contas.

6.28.34. O Contribuinte alega que estes valores correspondem a reembolso de despesas dos colaboradores da empresa, inclusive com viagens. Como já exposto, em relação às despesas de viagens, somente não integram o salário de contribuição aquelas que não excedam a 50% da remuneração mensal, devendo haver a devida comprovação de tais despesas (alínea "h", do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei nº 8212/91), o que não ocorreu no presente caso.

6.28.35. Quanto aos demais valores pagos a segurados empregados, não foram apresentados documentos que comprovem que se trata de reembolso de despesas de funcionários.

6.28.36. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, se sujeita às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar. Neste sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra Processo Administrativo Tributário, Malheiros Editores, 2000, pg. 184 -185:

" As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal.

(...)

A parte que não produz prova , convincentemente, dos fatos alegados se sujeita às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar."

Levantamento PR – PRESTADORES DE SERVIÇOS

6.28.37. Constituem as bases de cálculo das contribuições lançadas no Levantamento PR – PRESTADORES DE SERVIÇOS valores pagos a prestadores de serviços pessoas físicas – contribuintes individuais, tais como serviços de

manutenção, limpeza, honorários advocatícios, dentre outros, apurados na contabilidade da empresa:

“Este levantamento destina-se ao lançamento das contribuições previdenciárias devidas referentes à quota patronal incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais prestadores de serviços.

*Tais valores referem-se à prestação de serviços diversos tais como honorários advocatícios, serviços de manutenção e limpeza dentre outros, conforme cópia de documentos anexados - **DOC 9**. Tais pagamentos foram identificados na contabilidade da empresa nas contas "1011 - Recolhimento De Lixo", "1081 - Manut Reparos Maq/Edifícios", "1141 - Outros Custos Controláveis", "1221 - Serviços Prof Terceiros", "1225 - Manutenção e Reparos de Veículos", "1231 - Manutenção e Reparos", "1235 - Fretes e Carretos", "1233 - Outras Despesas Administrativas", "993 - Serviços Prestados", e encontram-se demonstrados na **Planilha 8** constante do CD em anexo.*

*Foram incluídos no presente levantamento, conforme se pode verificar no **DOC 9**, serviços para os quais não foi apresentado pelo sujeito passivo o recibo ou nota fiscal de pagamento, apenas o cheque nominal ao prestador ou comprovante de depósito bancário”*

6.28.38. A Defendente limita-se a alegar que não foi devidamente comprovado pela Fiscalização que os valores são efetivamente relativos a pagamentos de prestadores de serviços pessoas físicas, e que embora constem, na maioria, pagamentos a pessoas físicas, podem se referir a pagamentos a pessoas jurídicas.

6.28.39. Não merece prosperar, no entanto, tal alegação, visto que a contabilidade do Contribuinte, por si só, consubstancia-se na prova material necessária da ocorrência dos eventos ali registrados, constituindo fonte de informações de que se utiliza a Fiscalização, nos termos do artigo 33, *caput*, e parágrafo 1º, da Lei nº 8212/91.

6.28.40. Mais uma vez a empresa não trouxe aos autos documentos hábeis a comprovar suas alegações, de que os valores apurados na Planilha 8 “podem” se referir a pagamentos a pessoas jurídicas.

6.28.41. E uma vez que o Levantamento PR – PRESTADORES DE SERVIÇOS foi feito com perfeita identificação dos elementos que serviram de base para a apuração dos fatos geradores, e observância da legislação, ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda.

6.28.42. A este respeito, assim dispõe o artigo 333, inciso II do Código de Processo Civil (CPC), a seguir transcrito:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Levantamento PS – PRESTADORES DE SERVIÇOS – SEM DOC

6.28.43. Durante o procedimento fiscal, o Contribuinte foi intimado, através do TIF nº 7, a apresentar os documentos que deram origem a lançamentos contábeis contidos nas contas "978 - Propaganda Local", "993 - Serviços Prestados", "1081 - Manut Reparos Maq/Edifícios", "1221 - Serviços Prof Terceiros", "1225 - Manutenção e Reparos de Veículos", "1231 - Manutenção e Reparos", "1233 - Outras Despesas Administrativas".

6.28.44. Tendo em vista o não atendimento da intimação pelo Sujeito Passivo, e diante do histórico e natureza dos lançamentos contábeis, as bases de cálculo e as contribuições devidas foram apuradas por arbitramento, constituindo prestação de serviços por pessoas físicas, conforme disposto no artigo 33, parágrafo 3º, da Lei nº 8212/91.

6.28.45. Cabe destacar que até o presente momento, a Impugnante não apresentou os documentos que originaram os lançamentos contábeis que deram causa ao Levantamento PS, demonstrados na Planilha 8.

6.28.46. A prova documental, amplamente utilizada no processo administrativo tributário, e especialmente, no contencioso tributário, é elemento que representa um fato, e o fixa de modo idôneo e permanente, constituindo-se em instrumento probatório da maior importância.

6.28.47. Em busca da verdade material, como elemento essencial ao julgamento, impõe-se a exigência da prova, como sendo a soma dos fatos produtores da convicção do julgador. No entanto, o ônus da prova é atribuído ao Impugnante, como se depreende da doutrina de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López, in “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Dialética, 2002, p. 207:

*“A palavra ônus, do latim onus, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga a quem cabe o ônus da prova, quer se saber a quem cabe a obrigação de prover os elementos probatórios suficientes para formação do convencimento do julgador. **No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita.** Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes”*

6.28.48. No caso em epígrafe, fica claro que o Contribuinte não cumpriu com seu dever de informação para com o Fisco, pois não apresentou o total da documentação e informações requisitadas e necessárias, para todas as confrontações cabíveis.

6.28.49. Deste modo, o arbitramento fez-se necessário, devido à falta de apresentação, ou à apresentação deficiente dos documentos solicitados.

6.28.50. Portanto, com base na legislação retro mencionada, e tendo em vista que o ato administrativo de lançamento goza da presunção de legitimidade, e que a empresa não trouxe aos autos os documentos que deram origem aos lançamentos relativos às contas "978 - Propaganda Local", "993 - Serviços Prestados", "1081 - Manut Reparos Maq/Edifícios", "1221 - Serviços Prof Terceiros", "1225 - Manutenção e Reparos de Veículos", "1231 - Manutenção e Reparos", "1233 - Outras Despesas Administrativas", devem ser mantidas as contribuições previdenciárias lançadas no PS – PRESTADORES DE SERVIÇOS – SEM DOC.

6.28.51. E como já exposto, pelo não atendimento ao TIF nº 7, a empresa foi autuada por descumprimento de obrigação acessória através do AI nº 51.062.631-9, código de fundamentação legal 38.

Levantamentos RI – CRISTIANE RIBEIRO DE OLIVEIRA e RO – CRISTIANE RODRIGUES DE OLIVEIRA

6.28.52. A Impugnante afirma que a caracterização dos sócios de pessoas jurídicas como empregados da Autuada não procede, e desrespeita o artigo 129, da Lei nº 11196/2005.

6.28.53. Por sua vez, compete à Fiscalização proceder ao correto enquadramento do segurado da Previdência Social e lançar as contribuições sociais exigidas, previstas em legislação própria. No caso, a Auditora Fiscal deixou claro seu entendimento e os elementos de convicção, nos itens 10.8 a 10.10 do Relatório Fiscal.

6.28.54. A pendência situa-se exatamente neste campo: se as profissionais Cristiane Ribeiro de Oliveira, sócia administradora da prestadora de serviços SERAFIM & OLIVEIRA LTDA – ME, e Cristiane Rodrigues de Oliveira, sócia da firma individual CRISTIANE R. DE OLIVEIRA PROCESSAMENTO DE DADOS – ME, exerciam suas funções na qualidade de segurados empregados ou prestadores de serviço pessoas jurídicas.

6.28.55. A possibilidade de caracterizar como empregado os prestadores de serviços supostamente contratados sob outras formas, por exemplo, como pessoas jurídicas, decorre da aplicação do 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 (empresas e segurados).

6.28.56. Desta maneira, a Fiscalização, ao caracterizar sócias de pessoas jurídicas como seguradas empregadas do Contribuinte, atuou em perfeita legalidade vez que cabe ao agente fiscalizador simplesmente confrontar os fatos observados no mundo fenomênico e a norma instituidora do tributo e, constatando que os fatos

são suficientes à incidência da contribuição previdenciária, deve lançar as contribuições devidas.

6.28.57. Há que se deixar sempre patente que a qualificação do trabalhador como segurado da Previdência Social, não se faz pelo querer e conveniência das partes envolvidas, mas, sim, **pela efetiva relação estabelecida pela forma do trabalho desenvolvido**. Assim é que a Previdência Social, através de seu corpo fiscal não praticou nenhum ato privativo da competência jurisdicional da Justiça do Trabalho ou de interferência nas relações comerciais e privadas das referidas pessoas jurídicas. Isso porque **a relação jurídica formalizada neste processo é de ordem exclusivamente tributária (e não trabalhista ou civil), surgida com a ocorrência do fato gerador, ou seja, o acontecimento considerado necessário e suficiente para a incidência do tributo**, que tem por consequência o surgimento da obrigação tributária de recolhimento das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e a terceiros. Ocorrido esse fato, de maneira concreta, a norma incide e temos um fato imponível. Nesse momento, surge para a autoridade fiscal, que se depara com o fato, a **obrigação** de constituir o respectivo crédito, através do lançamento.

6.28.58. Este fato é incontroverso a partir do que determina o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, no § 2º do art. 229, transcrito:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado." (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

6.28.59. Assim sendo, a Fiscalização agiu, por obrigação de ofício, para garantir o cumprimento da norma vigente ou aplicação da norma abstrata ao caso concreto, sem anular ou interferir em outras relações jurídicas contratuais particulares firmadas pela Autuada. Nesse contexto, **verificada a subsunção dos fatos às citadas normas, é dever do Auditor Fiscal efetuar o lançamento das correspondentes contribuições**, em face da competência que lhe é atribuída pelo artigo 142, do CTN.

6.28.60. Quanto à atividade de auditoria, inicialmente, temos a considerar que não basta ater-se simplesmente ao texto legal, é necessária a busca pela realidade fática em perseguição a verdade material. A reunião desses dois aspectos resultará na aplicação adequada da lei. Isso porque não podemos perder de vista que dentre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário,

encontra-se o da **Verdade Material**, como meio garantidor da certeza do crédito tributário, no qual deve-se buscar a realidade dos fatos.

6.28.61. Especificamente para o caso em análise, existe o disposto no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº. 8.212/91, que estabelece o que se considera segurado empregado para fins previdenciários:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

(...)

6.28.62. Concomitantemente, há os artigos 20, e 22, incisos I e II da referida lei, que definem como fatos geradores de contribuições previdenciárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados. Assim é que, para o caso das segurasdas Cristiane Ribeiro de Oliveira e Cristiane Rodrigues de Oliveira, cabe apenas analisar se houve subsunção do fato à hipótese prevista nas disposições do art.12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/91 - requisitos geradores do vínculo empregatício no âmbito previdenciário: não eventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade.

6.28.63. Conforme o Relatório Fiscal, a Impugnante contratou os serviços das referidas profissionais como prestadores de serviços pessoas jurídicas, porém, durante a Ação Fiscal, a Auditora constatou a existência dos pressupostos da relação empregatícia, nos termos do que dispõe a legislação previdenciária. Assim, está demonstrado nos itens 10.8 a 10.10 do Relatório, reforçado pelo acervo de provas documentais existente nos autos (DOC 10 a DOC 17), que estão plenamente caracterizados os requisitos geradores do vínculo empregatício previstos na citada lei.

6.28.64. As alegações apresentadas pela defesa em nada alteram a situação legal instalada. Assim vejamos os requisitos geradores do vínculo empregatício no âmbito previdenciário, previstos no art.12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/91:

Onerosidade e Não Eventualidade:

Levantamento RI - Cristiane Ribeiro de Oliveira

6.28.65. A prestação de serviços teve natureza continuada e a onerosidade. A não eventualidade configura-se através da natureza do serviço prestado que está relacionado diretamente com as atividades normais da empresa, uma vez que a própria Cristiane Ribeiro de Oliveira afirma que trabalhou como gerente administrativo financeiro da Autuada, bem como a empresa, em atendimento ao TIF nº 8, informa que Cristiane ocupava o cargo de gerente financeira da SABOR (DOC 10 e DOC 13).

6.28.66. Outras provas juntadas (DOC 11 e 12) mostram que Cristiane autorizava despesas e assinava cheques emitidos pela SABOR.

6.28.67. A onerosidade também é inconteste, já que houve a emissão de notas fiscais pelo contratado e respectivo pagamento pela contratante pelos serviços prestados. E nos registros contábeis referentes aos pagamentos efetuados à empresa SERAFIM & OLIVEIRA LTDA encontra-se registrado até mesmo, pagamento de 13º salário, pago em duas parcelas.

Levantamento RO - Cristiane Rodrigues de Oliveira

6.28.68. A prestação de serviços teve natureza continuada e a onerosidade. A não eventualidade configura-se através da natureza do serviço prestado que está relacionado diretamente com as atividades normais da empresa, pois nas reclamações trabalhistas ajuizadas contra o sujeito passivo, Cristiane Rodrigues de Oliveira era mencionada como gerente de operações da Autuada (DOC 15 e DOC 16). O contrato de prestação de serviços também tem como objeto “assessoria de administração” (DOC 14).

6.28.69. Demonstra-se a onerosidade através da emissão de notas fiscais pelo contratado e respectivo pagamento pela contratante pelos serviços prestados, bem como pelos registros contábeis referentes aos pagamentos efetuados à empresa CRISTIANE R DE OLIVEIRA, onde estava registrado, até mesmo, o pagamento de férias, rubrica eminentemente atrelada ao vínculo empregatício (DOC 17).

Pessoalidade

Levantamentos RI - Cristiane Ribeiro de Oliveira e RO - Cristiane Rodrigues de Oliveira

6.28.70. Restou comprovado o aspecto personalíssimo na prestação dos serviços, pois:

- * Conforme consulta às GFIP's das prestadoras de serviços, nenhuma delas possuía empregados;
- * Referente à Cristiane Ribeiro de Oliveira, seu sócio Eduardo Albino Serafim mantinha vínculo de emprego com uma terceira empresa, Lineare Construções e Incorporações Ltda;
- * Ficou demonstrada a existência de uma relação direta de pessoalidade da empresa contratante com as titulares das “empresas” contratadas, principalmente pela evidente integração dessas pessoas à estrutura da Autuada: Cristiane Ribeiro de Oliveira como gerente administrativo financeiro, e Cristiane Rodrigues de Oliveira como gerente de operações.

Subordinação

Levantamentos RI - Cristiane Ribeiro de Oliveira e RO - Cristiane Rodrigues de Oliveira

6.28.71. Em relação às seguradas Cristiane Ribeiro de Oliveira e Cristiane Rodrigues de Oliveira, a subordinação está caracterizada através da limitação imposta contratualmente na autonomia de vontade e de ação do empregado no desenvolvimento da atividade laboral. No presente caso, essa característica encontra-se perfeitamente evidenciada:

* Na relação de prestação de serviço, uma vez que a Autuada mantinha total controle das atividades desenvolvidas pelas trabalhadoras.

* Pelas atividades desenvolvidas, pois as contratadas entravam no pacto apenas com a sua força de trabalho, de forma que o risco da atividade empresarial era suportado apenas por uma das partes.

* A contratante é quem detinha os meios de execução do trabalho, as seguradas serviam-se de toda a estrutura fornecida pela contratante para o desempenho das atividades.

6.28.72. Em outras palavras, as atividades desempenhadas pelas seguradas Cristiane Ribeiro de Oliveira e Cristiane Rodrigues de Oliveira não se revestem dos pressupostos legais para ser caracterizada como empresarial, mas sim, pelo princípio da primazia da realidade, uma relação entre empregador e empregado.

Da Não Aplicabilidade do Artigo 129 da Lei nº 11.196/05

6.28.73. Quanto à tese que o artigo 129, da Lei nº 11196/2005 é aplicável ao caso em análise, não assiste razão à Defendente, como segue

6.28.74. No caso, o referido dispositivo legal institui espécie de flexibilização das relações trabalhistas, diante das situações que apresentem as seguintes características essenciais: a) serviços prestados de natureza intelectual; b) existência de contrato de prestação de serviços celebrado conforme os matizes estabelecidos no Código Civil; c) existência efetiva de uma pessoa jurídica legalmente constituída; d) que a prestação se dê exclusivamente pelo sócio ou com o concurso de empregados; e) não haja abuso da personalidade jurídica; f) que a relação estabelecida se diferencie, em essência, daquela regulada pela legislação trabalhista.

6.28.75. Tratando-se de regra que excepciona a legislação laboral e a previdenciária, a correspondente interpretação há de ser restritiva, como deve acontecer com as regras de exceção. Com efeito, verificadas as circunstâncias que tipificam outra relação que não a regradada pela Lei nº 11.196/05, deve prevalecer aquela, restando desconsiderada a prestação nos moldes da referida norma.

6.28.76. Sinteticamente, pode-se conceituar trabalho intelectual como aquele que provém da inteligência criadora do ser humano; aquele que representa criação e recriação de seu autor.

6.28.77. Portanto, há de se entender por atividade(s) intelectual(is) aquela(s) que exija(m) do obreiro na execução das atividades desempenhadas por força de um contrato, de forma predominante, do intelecto, do raciocínio e da criatividade.

6.28.78. E tendo em vista as informações trazidas pela Fiscalização, verifica-se que:

* A empresa SERAFIM & OLIVEIRA LTDA - ME foi constituída em 28/05/2008, tendo como sócios EDUARDO ALBINO SERAFIM e CRISTIANE RIBEIRO DE OLIVEIRA, sendo esta última a sócia-administradora. A empresa está enquadrada no código CNAE sob o código "8219-9-99", que indica que a sua atividade principal é "Preparação de documentos e serviços especializados de apoio administrativo não especificados anteriormente";

* A empresa CRISTIANE R. DE OLIVEIRA PROCESSAMENTO DE DADOS - ME foi constituída em 16/02/2007 como firma individual. A empresa está enquadrada no código CNAE sob o código "8219-9-99", que indica a sua atividade principal, qual seja: "Preparação de documentos e serviços especializados de apoio administrativo não especificados anteriormente";

* No contrato de prestação de serviços - DOC 14 - firmado entre o sujeito passivo e CRISTIANE R DE OLIVEIRA PROCESSAMENTO DE DADOS o objeto contratado é:

"PRIMEIRA: A CONTRATADA obriga-se, por este instrumento, a prestar serviços ao CONTRATANTE de assessoria de administração, abrangendo a operação dos Restaurantes e atividades correlatas, utilizando para execução deste serviço, profissionais especializados em cada área de atuação."

* Em relação às seguradas Cristiane Ribeiro de Oliveira e Cristiane Rodrigues de Oliveira, ficou comprovado que os serviços prestados eram de gerenciamento e apoio administrativo.

6.28.79. Longe do intuito de desmerecer as atividades envolvidas, imperioso reconhecer que, para o desempenho das atividades acima reproduzidas, as exigências impostas aos obreiros não se coadunam com o conceito normativo em análise, razão por que, em tais casos, afastada a incidência da previsão consagrada no art. 129 da Lei nº 11.196/05.

Levantamento SG – SEGURANÇA

6.28.80. A Impugnante sustenta que não foi devidamente comprovado pela Fiscalização que os valores são efetivamente relativos a pagamentos de prestadores de serviços pessoas físicas, e que embora constem, na maioria, pagamentos a pessoas físicas, podem se referir a pagamentos a pessoas jurídicas.

6.28.81. No entanto, tal alegação não merece prosperar pois a contabilidade do Contribuinte constitui prova material da ocorrência dos eventos ali registrados, como já exposto anteriormente.

6.28.82. No caso do Levantamento SG – SEGURANÇA os fatos geradores demonstrados na Planilha 12 foram apurados através da contabilidade da empresa, ou seja, todas as informações e dados utilizados pela Fiscalização na apuração dos fatos geradores **foram obtidos em documentos produzidos pelo próprio Contribuinte.**

6.28.83. Destaque-se que a Autuada não comprovou haver qualquer erro material a respeito.

Levantamento TR – TROCO

6.28.84. A Impugnante limita-se a repetir a mesma justificativa que apresentou em atendimento ao TIF nº 8, de que a operação contabilizada na conta “1141 – Outros Custos Controláveis” tratava-se de “troco disponibilizado para suas lojas”.

6.28.85. No entanto, a referida conta é de despesa, o que não se coaduna com a justificativa da Autuada.

6.28.86. Desse modo, não merece reparo o procedimento fiscal, de considerar os valores pagos a título de “TROCO” como pagamentos efetuados a beneficiários não identificados.

Das Contribuições Lançadas

6.29. Constatado que a Impugnante efetuou pagamentos de remunerações a segurados empregados e contribuintes individuais, sem que tenha efetuado os recolhimentos das contribuições previstas no art. 22, incisos I, II e III da Lei 8.212/91, a Fiscalização efetuou a apuração do crédito correspondente no AIOP DEBCAD nº 51.062.629-7.

6.30. Da mesma forma, como não houve o recolhimento das contribuições devidas a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE) incidentes sobre os pagamentos efetuados aos segurados empregados, a Fiscalização lavou o AIOP DEBCAD nº 51.062.630-0, onde foi apurado o crédito correspondente conforme determinam os artigos 2º e 3º da Lei 11.457/2007.

6.31. Assim, não merece nenhum reparo o procedimento fiscal relativo aos lançamentos efetuados nos Levantamentos CC, DR, DT, EX, PD, PR, OS, RI, RO, SG e TR, pois foram cumpridas, estritamente, as disposições legais vigentes, e cabe ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

6.32. Não cabe ao Fisco comprovar que as informações e documentos apresentados pelo Contribuinte são verdadeiros. Ao contestar fatos geradores lá apurados, cabe ao Contribuinte o ônus da prova de suas alegações, com apresentação de prova idônea e inequívoca de erro material em suas informações/documentos, ou no presente lançamento, conforme preceitua o artigo 57 do Decreto nº 7.574/2011, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

(...)

Da Multa Aplicada

6.33. Outro aspecto pleiteado pelos Impugnantes diz respeito ao percentual da multa aplicada, que fere os princípios do não confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

6.34. Em relação ao princípio do não confisco, é evidente que a vedação constitucional em comento dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de criação do tributo, de modo que, vencida esta etapa, não configura confisco a simples aplicação da lei tributária.

6.35. Também deve ser salientado é que a vedação do confisco insere-se como cláusula integrante das limitações ao poder de tributar, ou seja, o art. 150, IV, da Constituição Federal, prescreve comando destinado ao legislador, para que este não crie tributo que supere as forças patrimoniais do contribuinte, subtraindo-lhe, indevidamente, os recursos de que necessita à sua manutenção.

6.36. O mesmo ocorre com os princípios invocados da razoabilidade e da proporcionalidade que são dirigidos primordialmente ao legislador, orientadores da feitura da lei.

6.37. E como já exposto, alegações relativas à inconstitucionalidade/ilegalidade de dispositivos normativos, bem como de violação a princípios constitucionais, legais não são passíveis de apreciação por esta instância administrativa.

6.38. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prevê a sistemática de aplicação da multa de ofício, uma vez determinada sua adoção em matéria do lançamento de ofício de contribuições previdenciárias e de Terceiros, pelo disposto no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. O dispositivo da Lei nº 9.430/96 prevê tanto a multa de ofício denominada básica (75%), bem como sua majoração percentual conforme circunstâncias previstas no dispositivo.

(...)

6.39. Na lavratura dos autos de infração, não é lícito ao agente público, discricionariamente, furtar-se de aplicar a lei vigente ao quantificar o montante do crédito tributário exigível de ofício, inclusive no tocante à penalidade cabível, estando sua atividade vinculada à legislação que dispõe acerca da multa a ser aplicada.

6.40. Assim, não merece reparo a imposição da multa de ofício incidente sobre as contribuições lançadas.

DAS ALEGAÇÕES ESPECÍFICAS DO AIOP Nº 51.062.630-0

Das Contribuições a Entidades e Fundos – Terceiros

6.41. No AI nº 51.062.630-0 foi lançado o crédito correspondente aos valores devidos ao Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE e, incidentes sobre as

remunerações pagas aos segurados empregados, conforme determinam os artigos 2º e 3º da Lei 11.457/2007, já reproduzidos.

6.42. A autoridade administrativa encontra-se vinculada, no caso, à legislação constante no anexo “FLD – Fundamentos Legais do Débito”, em seus itens “Terceiros – Salário Educação, INCRA, SESC/SENAC e SEBRAE”, não possuindo esta autoridade competência para declarar indevidas contribuições previstas na legislação, a cujo recolhimento a empresa está obrigada, por norma vigente, reiterando-se que inconstitucionalidade e ilegalidade não se discutem na esfera administrativa.

Da Contribuição ao Salário Educação

6.43. No que diz respeito ao Salário-Educação, cabe observar que ele já foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), inclusive em sede de Ação Declaratória de Constitucionalidade, com decisão com efeito vinculante, eficácia “erga omnes” e aplicação “ex tunc”, conforme jurisprudência a seguir colacionada, tendo sido pacificado o entendimento de que sua cobrança é constitucional, por meio da Súmula n.º 732 do STF, também transcrita a seguir, devendo ser ressaltado, no caso, que, uma vez vinculada à Seguridade Social e não figurando entre as entidades isentas, a empresa está obrigada ao seu recolhimento.

CONSTITUCIONAL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 15, LEI 9.424/96. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA O FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL E DE VALORIZAÇÃO DO MAGISTÉRIO. DECISÕES JUDICIAIS CONTROVERTIDAS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL. FORMAL: LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. NATUREZA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. § 5º, DO ART. 212 DA CF QUE REMETE SÓ À LEI. PROCESSO LEGISLATIVO. EMENDA DE REDAÇÃO PELO SENADO. EMENDA QUE NÃO ALTEROU A PROPOSIÇÃO JURÍDICA. FOLHA DE SALÁRIOS - REMUNERAÇÃO. CONCEITOS. PRECEDENTES. QUESTÃO INTERNA CORPORIS DO PODER LEGISLATIVO. CABIMENTO DA ANÁLISE PELO TRIBUNAL EM FACE DA NATUREZA CONSTITUCIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL: BASE DE CÁLCULO. VEDAÇÃO DO ART. 154, I DA CF QUE NÃO ATINGE ESTA CONTRIBUIÇÃO, SOMENTE IMPOSTOS. NÃO SE TRATA DE OUTRA FONTE PARA A SEGURIDADE SOCIAL. IMPRECISÃO QUANTO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. A CF QUANTO AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO DEFINE A FINALIDADE: FINANCIAMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL E O SUJEITO PASSIVO DA CONTRIBUIÇÃO: AS EMPRESAS. NÃO RESTA DÚVIDA. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI AMPLAMENTE DEMONSTRADA. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE QUE SE JULGA PROCEDENTE, COM EFEITOS EX-TUNC.

(ADC 3/UF – União Federal; Ação Declaratória de Constitucionalidade, Relator Min. Nelson Jobim, julgamento 01/12/1999, publicação DJ de 09/05/2003)

Recurso extraordinário. 2. Embargos declaratórios examinados como agravo regimental. 3. Salário educação. Natureza jurídica tributária, nos termos da Constituição de 1988. Disciplina anterior mantida. 4. Fixação válida da alíquota, por meio de ato do Poder Executivo, em face da Emenda Constitucional n.º 1/1969, com base no § 2º do art. 1º do Decreto-lei n.º 1.422/1975, em que se observa técnica de delegação legislativa adotada diante da variação do custo do ensino fundamental. 5. Art. 212, § 5º, da Constituição de 1988. Recepção da contribuição, na forma em que se encontrava disciplinada. 6. Constitucionalidade do art. 15, § 1º, I e II, e § 3º da Lei n.º 9.424/96. Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 3. Decisão com força vinculante, eficácia erga omnes e efeito ex tunc. 7. Natureza jurídica de contribuição social. Inaplicabilidade dos arts. 146, III, a, e 154, I, da Constituição Federal. 8. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 280140 ED/RS; Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário, Relator Min. Néri da Silveira, julgamento 13/11/2001, publicação DJ de 19/12/2001)

1. RECURSO. Extraordinário. Admissibilidade. Salário-educação: Decreto-Lei nº 1.422/75 e Lei nº 9.424/96. Constitucionalidade. Agravo regimental não provido. Precedente. É constitucional a contribuição denominada salário-educação, assim em face da Carta pretérita, como da Constituição Federal de 1988. 2. RECURSO. Agravo. Regimental. Contrariedade a jurisprudência assentada sobre a matéria. Argumentação velha e impertinente. Caráter meramente abusivo. Litigância de má-fé. Imposição de multa. Aplicação do art. 557, § 2º, cc. arts. 14, II e III, e 17, VII, do CPC. Quando abusiva a interposição de agravo, manifestamente inadmissível ou infundado, deve o Tribunal condenar a parte agravante a pagar multa ao agravado. Reputa-se abusivo o recurso que, sem novos argumentos sobre a quaestio iuris, investe contra orientação sumulada ou jurisprudência assente.

(RE 405062 AgR/RJ; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário, Relator Min. Cezar Peluso, julgamento 31/05/2005, publicação DJ de 24/06/2005)

Súmula 732 – STF:

É CONSTITUCIONAL A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO, SEJA SOB A CARTA DE 1969, SEJA SOB A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, E NO REGIME DA LEI 9424/1996.

(Aprovação em Sessão Plenária de 26/11/2003; Publicação DJ de 09/12/2003, 10/12/2003 e 11/12/2003)

Da Contribuição ao INCRA

6.44. Como expôs a própria Impugnante, a contribuição para o INCRA foi instituída pela Lei nº 2.613/55, que estabelecia, em seu art. 6º, § 4º, a contribuição obrigatória para o então Serviço Social Rural, por parte de todos os empregadores.

6.45. O Decreto-Lei nº 1.110, de 09/07/1970 criou o Instituto Nacional de Reforma Agrária – INCRA, transferindo-lhe todos os direitos, competências, atribuições e responsabilidades do IBRA, do INDA e do Grupo de Reforma Agrária (GERA). Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.146/70 destinou ao Incra cinquenta por cento dos tributos do §4º, do artigo 6º, da Lei nº 2.613/55, *in verbis*:

(...)

6.46. Acrescenta-se que o próprio Supremo Tribunal Federal, no Recurso Especial 325.437/SP, de 03/03/2004, já consolidou o entendimento de que essa contribuição atende ao **princípio da universalidade** e a **sua incidência não está condicionada a que a empresa exerça atividade exclusivamente rural**. A contribuição não é um tributo corporativista a ser suportado por uma determinada classe.

6.47. A referida contribuição destina-se a fornecer recursos à entidade prevista em lei, atualmente o INCRA, para que, **no interesse da sociedade**, sejam executadas as políticas públicas voltadas à reforma agrária, tendo, portanto, **natureza evidente de contribuição de intervenção do domínio econômico**.

6.48. Assim, não há necessidade de que o contribuinte tenha relação com o meio rural para ser obrigado a seu pagamento, ou que haja qualquer tipo de contraprestação, devendo ser paga pelas empresas em geral à vista do princípio da solidariedade social.

6.49. Pelo exposto, não assiste razão à Impugnante quanto ao pretendido neste ponto.

Da Contribuição ao SEBRAE

6.50. Também quanto ao tratado neste tópico, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

6.51. A contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) foi criada pela Lei nº 8.029/90, que autorizou o Poder Executivo a desvincular da Administração Pública Federal o antigo Cebræe, mediante sua transformação em serviço social autônomo, consoante disposto em seu artigo 8º:

Art. 8º (...)

(...)

§ 3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de: (Redação dada pela Lei nº 11.080, de 2004)

a) um décimo por cento no exercício de 1991; (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

b) dois décimos por cento em 1992; e (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

c) três décimos por cento a partir de 1993. (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

(...)

6.52. O Poder Executivo, fazendo uso da supracitada autorização legal, editou o Decreto nº 99.570/90, transformando o Cebrae no atual Sebrae (art.1º). Do mesmo modo que a Lei nº8.029/90, o Decreto nº 99.570/90 manteve a autorização para o INSS arrecadar o adicional da contribuição, com o repasse ao Sebrae, nos termos seu artigo 6º: *O adicional de que trata o parágrafo 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, será arrecadado pelo Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS e repassado ao SEBRAE no prazo de trinta dias após a sua arrecadação.*

6.53. Em 28/12/90, foi editada a Lei nº8.154 que, em seu artigo 8º, § 3º, definiu os percentuais devidos a título do adicional da contribuição, na forma de alíquotas progressivas: 0,1% no exercício de 1991; 0,2% em 1992; e 0,3% a partir de 1993.

6.54. Desta forma, pode-se perceber que a questionada contribuição destinada ao custeio do Serviço de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas foi criada como uma majoração das contribuições devidas ao Sesi/Senai, Sesc/Senac e, posteriormente, ao Sest/Senat, criado após o acima mencionado Decreto-Lei, por meio da Lei nº8.706/93. Desta sorte, todas as pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento da contribuição devida às referidas entidades, por força dos dispositivos legais retro, passaram a ser obrigadas ao recolhimento do adicional devido ao Sebrae.

6.55. A Lei nº8.154/90 dispôs que as empresas referidas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.318/86, além de continuarem pagando as contribuições para o Sesi, Senai, Senac e Sesc, passariam também a contribuir para o Sebrae. Assim, sendo claro o caráter acessório da contribuição destinada ao Sebrae, **não apresenta relevância jurídica a destinação, finalidade e natureza da referida contribuição ao Sebrae.**

6.56. Ressalte-se, ademais, que referida contribuição encontra-se embasada no art. 149, da Constituição Federal, e, tratando-se de contribuição parafiscal de intervenção no domínio econômico, visando ao financiamento de políticas de desigualdade, incentivando as micros e pequenas empresas, **não se faz necessária a contraprestação às empresas contribuintes.**

6.57. Pelo exposto, não há que se falar em improcedência do AI em epígrafe, restando caracterizada a falta de recolhimento das contribuições devidas ao Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE, objeto do presente lançamento de crédito.

DAS ALEGAÇÕES ESPECÍFICAS DO AI Nº 51.062.631-9

Do Descumprimento de Obrigação Acessória estabelecida na Lei nº 8212/91 - Deixar de Apresentar ao Fisco Documento ou Livro Relacionado com as Contribuições Previstas na Lei nº 8212/91

6.58. Como já exposto, o Contribuinte, quando intimado, não apresentou os documentos relacionados na Planilha 14.

6.59. Deste modo, a Fiscalização constatou que a empresa incorreu em infração artigo 33, parágrafos 2º e 3º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, com redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, c/c o artigo 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999:

Lei 8.212/91

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

(...)

6.60. A Fiscalização, ao constatar que o Sujeito Passivo não apresentou todos os documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8212/91, após

ser devidamente intimado - subsunção do fato às normas retro mencionadas - não podia se abster da lavratura do presente Auto de Infração, com a aplicação da multa correspondente, sob pena de responsabilidade funcional, consoante o disposto no artigo 293, *caput* do Regulamento da Previdência Social (RPS), bem como artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), já transcritos.

6.61. A Impugnante alega que não se enquadra no fundamento legal apontado, pois:

* a Fiscalização teve acesso à íntegra da escrita fiscal, onde encontrou as supostas divergências que ampararam os Autos de Infração nº's 51.062.629-7 e 51.062.630-0;

* da leitura da Planilha 14 que lista os documentos não entregues pela Impugnante, verifica-se que são documentos cuja guarda não é obrigatória, e que restaram extraviados. Justifica um possível extravio de alguns documentos que comprovem os serviços prestados por pessoas jurídicas diante do grande número de pagamentos a estes prestadores de serviços. E estando as operações devidamente escrituradas, não houve prejuízo para a Fiscalização, a teor do próprio Relatório Fiscal;

* somente os livros e documentos cuja guarda é obrigatória pelo Contribuinte é que, caso não apresentados, autorizam a aplicação da penalidade em discussão. Não é o caso dos documentos listados na Planilha 14 integrante do processo em tela.

6.62. No entanto, não lhe assiste razão. Cabe destacar que é considerada infração tributária qualquer ação ou omissão, voluntária ou involuntária, praticada pelo sujeito passivo contra a legislação tributária. No Direito Tributário, via de regra, inversamente ao que ocorre no Direito Penal, a responsabilidade por infrações à legislação fiscal é de ordem objetiva, pois independe da vontade do agente ou responsável.

6.63. Em princípio, não importa se o sujeito passivo tem ou não a intenção de transgredir a legislação tributária, sendo irrelevante, para a punição do infrator, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato.

6.64. Também não importa perquirir se o ato ilícito praticado gerou efeitos, nem interessa saber qual a natureza do ato ou a extensão dos seus efeitos.

6.65. Assim, a penalidade a ser aplicada no campo tributário independe das circunstâncias ou dos efeitos das infrações, bastando, para sua aplicação, que se caracterize o fato ocorrido como desobediência à legislação tributária.

6.66. O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por infrações, determina em seu artigo 136:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (...)

6.67. Ao contrário do que entende a Impugnante, a documentação solicitada através do TIF nº 7, e relacionado na Planilha 14, quais sejam, “1-Documentos que deram origem aos lançamentos contábeis relacionados na Planilha 1, em anexo”:

* era de guarda obrigatória, pois são documentos que embasaram a escrita contábil do Contribuinte;

* o fato de o Contribuinte não ter apresentado o total da documentação requisitada e necessária, para todas as confrontações cabíveis, teve efeitos na auditoria promovida, e motivou o procedimento de arbitramento adotado pela Fiscalização nos Levantamentos CC e OS.

6.68. Quanto à multa, foi corretamente aplicada no valor de R\$ 19.257,83 (dezenove mil, duzentos e cinquenta e sete reais e oitenta e três centavos), conforme previsto nos artigos 92 e 102 da Lei n.º 8.212/91, e nos artigos 283, inciso II, alínea “j” e 373 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com a atualização pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 13, publicada no DOU de 12/01/2015, e na gradação estabelecida pelo artigo 292, inciso I do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, uma vez que não ocorreram circunstâncias agravantes.

6.69. Deste modo, a penalidade constante do Auto de Infração nº 51.062.631-9 não é ato discricionário e sim o simples enquadramento da situação do caso concreto às previsões legais, resultando no respectivo valor previsto.

6.70. Ressalte-se que a atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada aos dispositivos legais retro mencionados, não podendo afastar sua aplicação, conforme disposto no artigo 116, inciso III da Lei n.º 8.112, de 11/12/1990, a seguir transcrito.

(...)

6.71. Por todo o exposto, não merece reparo o procedimento da Fiscal Autuante, **restando caracterizado, no caso, o descumprimento de obrigação acessória.**

Adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, cumpre destacar que, em relação ao décimo-terceiro salário pago por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, a jurisprudência desse Egrégio Conselho é uníssona no sentido de que se trata de verba de natureza remuneratória. Neste sentido, é o precedente abaixo destacado:

Acórdão nº 2202-008.299

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. SÚMULAS Nº 207 E 688 STF.

As gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário (Súmula nº 207 STF). É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário (Súmula nº 688 STF).

Tratando-se, pois, de verba de natureza remuneratória, não é o fato de a mesma ser paga por ocasião da rescisão do contrato de trabalho que irá alterar a sua natureza para indenizatória. Destaque-se, inclusive, que o décimo-terceiro salário decorrente do aviso prévio indenizado sofre incidência das contribuições em análise, nos termos do Tema Repetitivo nº 1.170

do STJ: “a contribuição previdenciária patronal incide sobre os valores pagos ao trabalhador a título de décimo terceiro salário proporcional relacionado ao período do aviso prévio indenizado.”

No que tange às gorjetas, objeto do Levantamento EX – Extras, melhor sorte não assiste à Recorrente, conforme Acórdão nº 2401-011.549, *in verbis*:

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GORJETAS. PARCELA INTEGRANTE.

Considera-se salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99.

Com relação aos Levantamentos RI – CRISTIANE RIBEIRO DE OLIVEIRA e RO – CRISTIANE RODRIGUES DE OLIVEIRA, cumpre pontuar que, conforme noticiado pela autoridade administrativa fiscal e destacado pela DRJ, foi identificado o pagamento de décimo-terceiro salário e de férias para as pessoas físicas aqui identificadas, verbas remuneratórias por essência.

No que tange à contribuição para o INCRA, destaque-se os escólios do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, objeto do Acórdão nº 2402-007.577, de 11 de setembro de 2019, *in verbis*:

A empresa apresenta argumentos relativos à inexigibilidade da cobrança, de empresas exclusivamente urbanas, da contribuição destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária INCRA.

Ocorre que a contribuição em comento, conforme a legislação que trata da matéria, art. 1º, inciso I, item 2, e art. 3º do Decreto-Lei nº 1.146/1970, juntamente com o art. 15, inciso II, da Lei Complementar nº 11/1971, elege as empresas, inclusive urbanas, como sujeito passivo da contribuição, não havendo qualquer decisão judicial que suspenda a eficácia dessas normas. Ademais, os Tribunais Superiores já firmaram entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição destinada ao INCRA.

A contribuição ora questionada caracteriza-se como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, classificada doutrinariamente como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL ATÍPICA, tem caráter de universalidade e a sua incidência não está condicionada a que a empresa exerça atividade exclusivamente rural.

Não é um tributo corporativista a ser suportado por uma determinada classe, pois as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas. Vejamos:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA - LEI 2.613/55 - DL 1.146/70 - LC 11/71 - NATUREZA JURÍDICA E DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL -

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE -
LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA MESMO APÓS AS LEIS 8.212/91 E 8.213/91.

(...)

3. Em síntese, estes foram os fundamentos acolhidos pela Primeira Seção:

- a) a referibilidade direta NÃO é elemento constitutivo das CIDE's;
- b) as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse é o traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas;
- c) as CIDE's afetam toda a sociedade e obedecem ao princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, refletindo políticas econômicas de governo. Por isso, não podem ser utilizadas como forma de atendimento ao interesse de grupos de operadores econômicos;
- d) a contribuição destinada ao INCRA, desde sua concepção, caracteriza-se como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, classificada doutrinariamente como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL ATÍPICA (CF/77, CF/69 e CF/88 art. 149);
- e) o INCRA herdou as atribuições da SUPRA no que diz respeito à promoção da reforma agrária e, em caráter supletivo, as medidas complementares de assistência técnica, financeira, educacional e sanitária, bem como outras de caráter administrativo;
- g) a contribuição do INCRA não possui REFERIBILIDADE DIRETA com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas;

4. A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição destinada ao INCRA.

5. Recurso especial do INCRA provido e prejudicado o recurso especial das empresas.

(Superior Tribunal de Justiça STJ, Recurso Especial 638.527 SC (2004/00229462), Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 16/02/2007)

Portanto, não podem ser acolhidas as alegações da impugnante no sentido da não exigibilidade da contribuição para o INCRA.

No que tange às Contribuições destinadas ao SEBRAE, melhor sorte não assisti à Recorrente.

Com o intuito de promover as políticas de apoio as micro e pequenas empresas, bem como o incentivo às exportações e ao desenvolvimento industrial, o Decreto n.º 99.570, de 09/09/1990, com autorização da Lei n.º 8.029, de 12/04/1990, transformou o então Centro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE em serviço social autônomo denominado Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE.

Para financiamento da entidade criada foi instituído (art. 8.º, § 3.º da Lei n.º 8.029/1990) um adicional a ser cobrado das empresas que contribuíam para o SENAI, SENAC, SESI e SESC, independentemente de serem ou não pequenas ou micro empresas. Sobre esse tema já está pacificado o entendimento do STJ, no sentido de que são contribuintes do SEBRAE, indistintamente, as empresas comerciais e industriais. Observe-se esse julgado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE DAS EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTES. EXIGIBILIDADE. ADICIONAL DEVIDO SOBRE CADA CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA AO SESC, SESI, SENAC E SENAI. ART. 8º, § 3º, DA LEI 8.029/1990. 1. "A contribuição ao Sebrae é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao Sesc, Sesi, Senac e Senai, independentemente de serem micro, pequenas, médias ou grandes empresas." (REsp 550.827/PR, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 27.02.2007). 2. O adicional para o SEBRAE incide sobre cada uma das Contribuições devidas ao SENAI, SENAC, SESI e SESC. Inteligência do art. 8º, § 3º, da Lei 8.029/1990: "Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei no 2.318, de 30 de dezembro de 1986". 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ — Segunda Turma, AgRg no REsp 500634 / SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe. 31/10/2008)

Com relação ao Salário-Educação, destaque-se, inicialmente, os escólios da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, objeto do Acórdão nº 2402-010.091, *in verbis*:

Trata-se o salário-educação de contribuição social, prevista no art. 212, § 5º, da Constituição Federal, a ser paga pelas empresas e destinada ao financiamento da educação básica, de competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia federal criada pela Lei nº 5.537/68, e alterada pelo Decreto-Lei nº 87/69.

A Lei nº 9.766/98 dispôs que a fiscalização da arrecadação do salário-educação seria realizada pelo INSS, ressalvada a competência do FNDE sobre a matéria, e que a contribuição seria recolhida ao INSS ou ao FNDE; sendo cabível ao INSS a retenção de 1%, a título de taxa de administração, creditando o restante no Banco do Brasil, em favor do FNDE – arts. 4º e 5º.

O Decreto nº 6.003, de 28/12/2006, ao regulamentar o salário-educação, manteve a exigência da contribuição com a alíquota de 2,5%2 sobre a

remuneração dos segurados empregados, conforme já previsto no art. 15 da Lei nº 9.424/96.

Com a vigência da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, a competência para arrecadação, fiscalização e cobrança passou a ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) – arts. 2º e 3º.

(...)

Neste contexto, apresenta-se irretocável o entendimento do órgão julgador de primeira instância, uma vez que o Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou-se pela legitimidade da cobrança da referida Contribuição Social, tendo sido — o art. 15 da Lei nº 9.424, de 24.12.1996, dispositivo legal infraconstitucional em que está prevista a contribuição social do Salário Educação — declarado constitucional pelo aludido Tribunal.

Inclusive, há a Súmula 732 (do STF) prevendo ser constitucional a cobrança da contribuição do Salário Educação, seja sob a Constituição de 1969, seja sob a Constituição de 1988, e no regime da Lei nº 9.424, de 1996.

O art. 25, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), ao contrário do que alega a Recorrente, é inaplicável ao assunto em tela, pois, no período a que se refere a fiscalização (1.1.2003 a 30.12.2003), o Salário Educação já estava previsto no art. 15 da Lei nº 9.424, de 1996, cujo caput assim dispõe:

Art. 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 123, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Relativamente à regulamentação do aludido tributo, cabe esclarecer que estava vigendo, no período fiscalizado, o Decreto nº 3.142, de 1999, que foi revogado, em 29.12.2006, pelo Decreto nº 6.003, de 28.12.2006. É esse último que, atualmente, regulamenta a arrecadação, fiscalização e cobrança da Contribuição Social do Salário Educação.

Portanto, no caso vertente, a contribuição social do Salário Educação é, sim, devida, sendo correto o lançamento, tanto que a Recorrente não se insurgiu quanto à materialidade dos fatos geradores desse tributo (Salário Educação). Ela (Recorrente) somente questionou — e de forma equivocada — a vigência, *in casu*, do Decreto-Lei nº 1.422/75 e do Decreto nº 87.043/82.

No que tange às alegações de ofensa a princípios constitucionais, ressalta-se que não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante

competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Sobre o tema, conferia-se o enunciado da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

De fato, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das leis, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, o controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos.

Não deve, pois, esse Egrégio Conselho abordar temáticas de constitucionalidades, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993.

Não se verifica, entretanto, nenhuma dessas hipóteses nos presentes autos.

Neste esboço, a despeito do bem fundamentado recurso, o CARF não tem competência para decidir questões atinentes à inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das normas, de tal maneira que a decisão a quo não deve ser reformada, negando-se provimento ao recurso.

Por fim, mas não menos importante, em relação à alegação recursal de que a multa de ofício de 75% ofende o princípio constitucional da “proibição do confisco”, insculpido no art. 150, inciso V, da Carta Republicana, esclarecemos que tal princípio é dirigido ao legislador, visando orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional.

Por sua vez, a multa em questão está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que assim dispõe, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Desse modo, independente do seu quantum, a multa em análise decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção do caso concreto à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior