



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11516.005936/2007-18
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2302-003.325 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias - NFLD
Recorrentes FUNDAÇÃO DE ENSINO E ENGENHARIA DE SANTA CATARINA
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO-DE-
 CONTRIBUIÇÃO. REEMBOLSO. DESCARACTERIZAÇÃO.

O pagamento de valores a segurados empregados, de maneira simulada a título de reembolso de despesas visando a reduzir a carga tributária, configura-se pagamento de remuneração, mesmo que na forma de utilidades e/ou benefícios pessoais, estando abraçado pelo conceito de salário-de-contribuição - base de incidência das contribuições previdenciárias.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NFLD. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o Notificado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/91. Incidência da norma tributária prevista no art. 173, I, do CTN.

A comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação afasta a incidência da regra prevista no §4° do art. 150 do CTN.

Encontra-se fulminado pela decadência parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores objeto da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

Recurso de Ofício Provido em Parte

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso de Ofício, para fazer incidir ao caso espécie a regra de decadência inscrita no art. 173, I, do CTN, em virtude da ocorrência de simulação, devendo ser excluídas do lançamento, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2000, inclusive. Por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário, tudo nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2005

Data de lavratura da NFLD: 05/12/2006

Data da ciência da NFLD: 05/12/2006

Tem-se em pauta Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Florianópolis/SC que julgou procedente em parte a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.001.159-7, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, bem como contribuições sociais de responsabilidade da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, creditadas ou devidas a segurados empregados, conforme descrito no relatório fiscal de fls. 131/160.

Constituem-se fatos geradores das contribuições ora lançadas os valores pagos pela empresa a título de Reembolsos, em favor de segurados empregados (servidores docentes/administrativos e alunos da UFSC e outros sem identificação), conforme discriminados no Anexo I, a fls. 161/221, intitulado "*Análise Processos de Reembolsos - Amostragem*", em decorrência da caracterização do vínculo de segurado empregados desses trabalhadores com o sujeito passivo acima identificado, no período de 01/2000 a 12/2005.

De acordo com os itens 6 e 7 do Relatório Fiscal, a fls. 136/137, foram analisados, por amostragem, 3.515 processos de reembolsos efetuados a professores e servidores da UFSC, considerados pela Fiscalização como segurados empregados da FEESC, bolsistas e outros sem identificação de função, dentre os 29.687 existentes no período de 2000 a 2005. Do montante dos processos examinados, 2.843 foram apreendidos para instruir o lançamento fiscal.

Em razão das irregularidades verificadas nos processos de reembolso de despesas, do resultado das diligências realizadas em várias empresas emitentes de notas fiscais que lastrearam os reembolsos, e dos memorandos indicando a forma de se pagar para alguns beneficiários, concluiu a fiscalização que a sistemática de pagamento foi utilizada para remunerar a prestação de serviços de servidores docentes e administrativos da UFSC, de alunos bolsistas, e de seus próprios empregados, representando, neste caso, salário indireto na condição de segurados empregados.

No que se refere aos reembolsos efetuados a colaboradores sem vínculo com a Fundação, esclarece que também foram considerados como empregados, em razão de restar demonstrado na Tabela IX, a fls. 153, que alguns destes pagamentos foram contínuos e fixos nos meses.

Com relação aos servidores docentes e administrativos da UFSC, foram considerados empregados por preencherem os pressupostos básicos da relação de emprego, quais sejam, pessoalidade, não eventualidade, subordinação jurídica e onerosidade.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Sujeito Passivo apresentou contestação administrativa em face do lançamento, nos termos da Impugnação a fls. 2244/2307.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC baixou o feito em diligência para que a Autoridade Lançadora apreciasse e se pronunciasse a respeito de pontos controversos constantes no lançamento, consoante Despacho a fls. 2300/2307.

Em atendimento à diligência requestada por meio do Despacho de Diligência acima citado, a Autoridade Lançadora emitiu Informação Fiscal a fls. 2309/2311.

Promovida a ciência da referida Informação Fiscal ao Sujeito Passivo, a fls. 2312/2313, este se ofereceu aditamento à impugnação a fls. 2317/2327.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 07-15.461 - 5ª Turma da DRJ/FNS, a fls. 2379/2412, julgando procedente em parte o lançamento tributário, para dele excluir as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos em competências atingidas pela decadência, bem como para exonerar o crédito correspondente às contribuições incidentes sobre os reembolsos pagos a servidores da UFSC e outras pessoas físicas, cujo vínculo empregatício não restou comprovado, retificando o crédito tributário na forma exposta no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 2364/2376, e recorrendo de ofício de sua decisão.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 05/08/2009, conforme Aviso de Recebimento a fl. 2424.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário a fls. 2428/2436, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a legitimidade de um fato contábil se dá pela comprovação da autenticidade e legalidade dos comprovantes que o respaldam. Aduz que só deixarão de ser aceitos se esses quesitos forem formalmente descaracterizados, o que não aconteceu no caso presente;
- Que não se pode alegar que os dispêndios que deram suporte aos reembolsos de despesas de empregados alocados aos projetos não estão devidamente comprovadas. Aduz caber à Fiscalização o dever de comprovar – contrariando a toda documentação contábil envolvida – que os valores pagos correspondem a remuneração salarial e não reembolso de despesas, uma vez que o ônus da prova incumbe a quem alega;
- Que as despesas nos projetos de pesquisa que deram suporte aos reembolsos, não constituem contraprestação de serviços, pois não se usufruiu de qualquer vantagem financeira para ser base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ao fim, requer o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 05/08/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 04/08/2009, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares a serem dirimidas, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

2.1. DO RECURSO DE OFÍCIO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 07-15.461 - 5ª Turma da DRJ/FNS, a fls. 2379/2412, julgando procedente em parte o lançamento tributário, para dele excluir as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos em competências atingidas pela decadência, bem como para exonerar o crédito correspondente às contribuições incidentes sobre os reembolsos pagos a servidores da UFSC e outras pessoas físicas, cujo vínculo empregatício não restou comprovado, retificando o crédito

tributário na forma exposta no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 2364/2376, e recorrendo de ofício de sua decisão.

2.1.1. DA DECADÊNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC deu provimento parcial à impugnação apresentada pelo Notificado, para exonerar o crédito no valor de R\$ 2.044.349,73, consolidado em 29/11/2006, em razão da decadência das competências 01/2000 a 11/2001.

Houve por bem a DRJ/FNS aplicar a regra contida no §4º do art. 150 do CTN em razão da constatação de recolhimentos referentes às competências lançadas.

Reza a decisão de 1ª Instância administrativa, *in verbis*:

“Através de consulta efetuada nos sistemas da Previdência Social, fls. 2331/2332, verificamos que ocorreram pagamentos referentes às competências lançadas. Assim, conforme o entendimento manifestado no Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, aplica-se a regra contida no §4º do art. 150 do CTN”.

O Direito aplicado pelo Órgão Julgador de 1ª Instância no caso em espécie encontra-se em perfeita sintonia com as orientações contidas na Súmula nº 99 do CARF:

SÚMULA CARF Nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Acórdãos Precedentes: 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; 2301-002.092, de 12/05/2011.

Nesse vertente, considerando que o sistema de dados da Previdência Social registra a efetiva ocorrência de pagamentos antecipados a título de contribuições previdenciárias, seria de se aplicar a regra inscrita no art. 150, §4º, do CTN.

Malgrado a convergência quanto às questões de Direito, os parâmetros de fato considerados pelo órgão *a quo*, todavia, divergem da realidade factual.

Conforme será demonstrado em detalhes no tópico 2.2. adiante, mediante a utilização de notas fiscais e comprovantes de despesas inidôneas a empresa notificada simulou o pagamento de reembolso de despesas que, em realidade, eram representativos de remunerações de segurados empregados, mesmo que na forma de utilidades e/ou benefícios pessoais, visando a reduzir a carga tributária, em flagrante prejuízo do Fisco.

Nesse contexto, o emprego de simulação afasta peremptoriamente a regra tributária contida no §4º do art. 150 do CTN, conforme expressamente estatuído ao fim do citado dispositivo legal.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

*§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**. (grifos nossos)*

Diante desse panorama, afastada pelo emprego da simulação a regra contida no art. 150, §4º, do CTN, passa a reinar como norma tributária de regência a regra aviada no inciso I do art. 173 do CTN, que estatui que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Mostra-se alvissareiro examinar, em detalhes, a questão atinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário, sob a ótica do regramento insculpido no art. 173, I do CTN.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação

acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.
(grifos nossos)

De outro eito, o §2º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação acessória da empresa de entregar a GFIP até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)
(grifos nossos)

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para a entrega da GFIP, diga-se, o dia 07 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício pelo descumprimento de tal obrigação acessória, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com a referida prestação de declarações ao Fisco. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 08 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espandendo definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2000 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2002, o que implica dizer que, à luz do art. 173, I do CTN, a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2006 inclusive.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado da NFLD em debate no dia 05/12/2006, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2000, inclusive, nos termos do Inciso I do art. 173 do CTN, restando fulminadas pela decadência todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2000, inclusive.

Assim, em razão do reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2000, inclusive, as alegações recursais referentes a fatos jurídicos tributários ocorridos nessas competências não serão igualmente debatidas, em virtude da perda do objeto. Dessarte, o exame a ser empreendido por este Colegiado limitar-se-á às contestações referentes aos fatos geradores ocorridos a contar da competência dezembro/2000, inclusive.

2.1.2. DA CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC deu provimento parcial à impugnação apresentada pelo Notificado, exonerando o crédito tributário no valor de R\$ 5.216.059,17, correspondente às contribuições incidentes sobre os reembolsos pagos a servidores da UFSC e outras pessoas físicas, cujo vínculo empregatício não restou comprovado pela Fiscalização, conforme se vos segue, recorrendo de ofício de sua decisão.

“Diante de todo o exposto, voto por:

(...)

b) exonerar o crédito no valor de R\$ 5.216.059,17, consolidado em 29/11/2006, correspondente às contribuições incidentes sobre os reembolsos pagos a servidores da UFSC e outras pessoas físicas, cujo vínculo empregatício não restou comprovado, conforme fundamentado no voto.”

Com efeito, a caracterização da condição de segurado empregado tem por fundamento o princípio da primazia da realidade dos fatos sobre a forma jurídica dos atos, o qual propugna que,

havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente levadas a efeito numa determinada relação jurídica e as forma dos atos jurídicos hipoteticamente concebidos em seus registros e idealizados para a sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalecerá a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual ou a concepção idealizada dos atos, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: “*em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos*”

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que “*No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual – na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva*” (DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207) .

Nessa perspectiva, no procedimento de caracterização da condição de segurado empregado, deparando-se o Auditor Fiscal com situação fática de prestação de serviços em que estejam ostensivamente presentes a não eventualidade do serviço prestado, a subordinação jurídica, a onerosidade e a pessoalidade – todos os atributos da relação de segurado empregado -, caracterizada estará tal condição, sujeitando-se então contratante e contratado às obrigações tributárias assentadas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Ora ... tratando-se de situação fática, não basta que a Fiscalização considere, em sua intimidade racional, estarem presentes os atributos da relação de segurado empregado para se proceder ao respectivo lançamento das contribuições devidas. Ao revés, torna-se imperioso que a Autoridade Lançadora faça acostar aos autos os elementos de convicção que desaguarão na ilação da efetiva presença da não eventualidade do serviço prestado, da subordinação jurídica, da onerosidade e da pessoalidade, até para que os órgãos judicantes administrativos possam formar a sua convicção a respeito da efetiva presença de tais atributos, apreciar a subsunção do fato à norma de regência, e, se for o caso, ratificar o lançamento.

No caso *sub examine*, todavia, o auditor fiscal apenas relata suas conclusões, as quais não se encontram cortejadas por qualquer elemento de convicção que permita a sindicância, pelos órgãos administrativos de julgamento, da efetiva presença de tais atributos:

“14.3 - A respeito do presente, cumpre expor o que segue:

1. *Pessoalidade* — Os profissionais que prestaram serviços o fizeram enquanto pessoas físicas, conforme pode ser observado no Anexo II. Portanto, a relação laboral concerne exclusivamente ao trabalho prestado pela própria pessoa física contratada, não havendo como prestá-lo por intermédio de outrem, tratando-se de obrigação de fazer, pessoal e intransferível.

2. *Subordinação Jurídica* — A subordinação jurídica entre os trabalhadores (empregados) e a empresa (Fundação) fica caracterizada, posto que é a própria FEESC, que através dos contratos firmados com clientelas externas, obriga-se a executá-los nas formas e prazos pactuados mediante retribuição remunerada dos tomadores dos serviços. Os trabalhadores contratados para este mister, estão sujeitos a sua direção e as suas ordens, configurando-se

dessa forma, a subordinação que é o estado de sujeição em que se coloca o empregado em relação ao empregados, aguardando e executando suas ordens.

3. Onerosidade - No tocante ao pressuposto da remuneração, encontram-se plenamente demonstrado nesta notificação, os valores pagos a estes segurados, conforme o contido no anexo II, no qual podem ser identificados nominalmente todos os valores pagos a estes profissionais.

4. Não Eventualidade - Ressalta-se que para haver o vínculo laboral é necessário que o trabalho prestado tenha caráter de permanência (ainda que por um período determinado), necessário aos objetivos da contratante, o que ocorreu no caso em tela, visto que as prestações de serviços inserem-se na dinâmica normal da empresa e são essenciais à consecução de seus objetivos institucionais, ou seja serviços de: consultoria, serviços nas diversas áreas da engenharia, estatístico, arquitetura, urbanismo, realização de cursos de aperfeiçoamento e pós-graduação, dentre outros, conforme disposto no artigo 4º do Estatuto da Entidade.

14.4 - Diante do exposto, em conformidade com a legislação que rege a matéria, os profissionais contratados foram qualificados segurados empregados vinculados ao Regime Geral de Previdência, com base no disposto no Art. 12, Inciso 1, alínea "a" da Lei 8.212 de 24/07/91."

Tal deficiência na instrução do processo levou a DRJ/FNS a considerar como não comprovada a efetiva existência de “vínculo empregatício” (*rectius*: vínculo de segurado empregado), a qual não merece reparos, motivo pelo qual, também nesse específico particular, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

Registre-se que existe relação entre a presente notificação fiscal e as NFLD nº 37.001.155-4 e 37.001.163-5, objeto dos Processos Administrativos Fiscais nº 11516.003274/2007-41 e 35600.006977/2006-50, respectivamente, em razão de parte dos valores aqui lançados como salário-de-contribuição de segurados empregados, assim o serem em decorrência da caracterização dos vínculos de segurado empregado entre professores e administrativos da UFSC e a FEESC efetuados por intermédio daquelas NFLD.

Adite-se que os lançamentos efetuados mediante as citadas NFLD nº 37.001.155-4 e 37.001.163-5 foram julgados nulos, em razão de não restar caracterizado o vínculo empregatício nos autos, nos termos, respectivamente, dos Acórdãos nº 15.386 e 15.387 da mesma 5ª Turma da DRJ/FNS, cujos respectivos recursos de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não lograram reformar a decisão de 1ª Instância.

2.2. DOS FATOS GERADORES REMANESCENTES

Alega o Recorrente que a legitimidade de um fato contábil se dá pela comprovação da autenticidade e legalidade dos comprovantes que o respaldam. Aduz que só deixarão de ser aceitos se esses quesitos forem formalmente descaracterizados, o que não aconteceu no caso presente.

Argumenta, ainda, que não se pode alegar que os dispêndios que deram suporte aos reembolsos de despesas de empregados alocados aos projetos não estão devidamente comprovadas. Aduz caber à Fiscalização o dever de comprovar – contrariando a toda documentação contábil envolvida – que

os valores pagos correspondem a remuneração salarial e não reembolso de despesas, uma vez que o ônus da prova incumbe a quem alega.

Sem razão.

Cumpra inicialmente considerar que a Decisão de Primeira Instância Administrativa já excluiu do lançamento as obrigações tributárias relativas aos reembolsos efetuados a pessoas físicas cujo vínculo de segurado empregados com a Notificada não restou caracterizado nos autos.

Nessa vertente, conforme destacado no Acórdão recorrido, apenas remanescem no lançamento os fatos geradores relativos aos segurados empregados da Recorrente abaixo relacionados, cujo vínculo formal com a Notificada houve-se por ratificado mediante consulta efetuada ao Sistema de Dados do CNIS/GFIP.

Adauto Scalon
Andre Ricardo Dutra
Anicleto Luiz de Lima
Antonio Carlos Ballejo Born
Arlton Jose Viana
Bruno Hartmut Kopittke
Claudia Maria Jeremias de Souza Elpidio
Claudiney Aparecido Marques
Elgislane de Almeida Filgueiras
Fabricio de Souza Pereira
Giani Zatariano
Gilberto Inácio Klaumann
Jair Jose Goulart
Joao Paulo da Costa
Joao Vicente Scarpin
Luiz De Almeida
Marcelo Tolentino da Rosa
Marcio Leandro Feijo
Marcio Napoli
Nixon Savaris
Rildo Aparecido F. Andrade
Ronny Fey
Roque Medeiros de Lima
Sandro Kerber
Tiago Just Milanez
Valeria Virtuoso Jacques

Conforme descrito no Relatório Fiscal, constituem-se fatos geradores do presente lançamento os valores pagos a segurados empregados da Recorrente a título de reembolso de despesas,

que foram descaracterizados como tal, em razão de as análises efetuadas em uma amostra de 3.515 operações de reembolso terem demonstrado várias inconsistências e irregularidades nos documentos que os respaldaram, tais como:

- (a) despesas com combustível sendo que as notas fiscais envolvem vários abastecimentos efetuados no mesmo dia em quantidade e tipos incompatíveis com o consumo normal, como, por exemplo, gasolina, álcool e diesel na mesma nota;
- (b) despesas de combustível com notas fiscais de um mesmo posto de gasolina, ou de diferentes postos de gasolina, com abastecimento no mesmo dia e horários próximos;
- (c) despesas de combustível com notas fiscais envolvendo quantidade incompatível para um abastecimento normal;
- (d) despesas de alimentação envolvendo grande quantidade de refeições na mesma nota fiscal;
- (e) despesas de alimentação envolvendo várias notas com despesas feitas no mesmo dia e horários próximos;
- (f) reembolso de despesas de alimentação envolvendo notas fiscais com despesas de uma localidade distinta da outra, apesar de serem no mesmo dia;
- (g) despesas de alimentação com notas fiscais de estabelecimento que estava com atividades paralisadas na data de emissão da nota;
- (h) despesas com passagens aéreas envolvendo despesas efetuadas com pessoas diferentes do beneficiário ou com o mesmo sobrenome deste;
- (i) despesas com passagens aéreas envolvendo faturas não reconhecidas pela agência de viagens;
- (j) despesas com apresentação de notas fiscais de pessoas para lastrear o reembolso individual do beneficiário, ou o reembolso coletivo, sendo que algumas não foram reconhecidas pela empresa emitente;
- (k) despesas com apresentação de várias notas fiscais de refeições e combustíveis, sendo que o valor total destas não coincide com o valor efetivamente reembolsado;
- (l) despesas com apresentação de diversos comprovantes de despesas particulares.

Dos processos apreendidos foram detectadas essas irregularidades em 1.051 processos, que estão relacionados no Anexo I, fls. 161/221, e apurados todos os valores reembolsados aos segurados empregados beneficiários nesses processos, em todo o período de apuração, como remuneração paga a segurados empregados em decorrência da prestação de serviços.

Transcrevemos a seguir as considerações levadas a efeito pela DRJ/FNS, a qual não merece reparos ante a sua adequação à prova dos autos, máxime quando observamos que o Recorrente, em seu Recurso Voluntário, não honrou trazer à colação qualquer fato novo.

E diga o Órgão Julgador de 1ª Instância:

Das alegações apresentadas pela impugnante, destaco as seguintes, que se relacionam a situação dos reembolsos efetuados a segurados empregados:

(a) cada projeto possui um coordenador, responsável técnica e financeiramente pelo mesmo, o qual pode solicitar à FEESC à aquisição dos materiais e equipamentos necessários ao projeto; a contratação de pessoal técnico e de apoio; a contratação de pessoas jurídicas; e tudo o mais que for necessário para a realização do projeto;

(b) a FEESC, por sua vez, irá atender a todos os pedidos, sem qualquer objeção ou questionamento, desde que as solicitações estejam de acordo com o Plano de Aplicação do Projeto e observadas a legislação e normas aplicáveis;

(c) por se tratar de atividade de pesquisa, muitos materiais, equipamentos e serviços são muito especializados e de difícil especificação, procedendo, o coordenador ou outro membro da equipe, a compra com posterior reembolso das despesas efetuadas.

(d) no anexo 4 encontra-se um processo de reembolso, que serve para exemplificar estes casos;

(e) da mesma forma que nos projetos financiados através de convênios, nos projetos financiados através de contratos, os coordenadores, ou outras pessoas vinculadas ao projeto podem realizar a compra de materiais e serviços necessários aos projetos, conforme demonstra o processo de reembolso constante do anexo 5;

(f) as declarações transcritas nas diligências efetuadas junto aos postos de gasolina e restaurantes, e as conclusões emitidas pelas Auditoras-Fiscais não passam de concepções totalmente subjetivas e incapazes de comprovar de forma técnica e legalmente correta que os valores reembolsados não correspondem ao ressarcimento de despesas previstas no orçamento dos projetos;

(g) no que se refere às diligências efetuadas junto às agências de viagem, as auditoras-fiscais coletaram as informações sem o necessário cuidado de aprofundar as investigações sobre os fatos apontados de maneira a comprovar suas origens e consequências reais;

(h) a empresa Visioneer Consultoria e Serviços, consta, também, da NFLD nº 37.001.162-7, emitida na mesma data, como empresa sujeita à retenção de 11% sobre o valor dos serviços prestados, resultando em posição dúbia da fiscalização que nesta notificação afirma que se trata de emissão de nota sem a devida prestação de serviços;

(i) as empresas Paidéia Participação e Educação e Serviços Ltda e PK Solution Consultoria figuram também na NFLD nº 37.001.161-9, emitida na mesma data, como pessoas jurídicas com vínculo empregatício com a FEESC através de um de seus sócios, ou seja, foram reconhecidas as notas fiscais como sendo emitidas em contrapartida de serviços prestados, ainda que atribuídos às pessoas físicas dos sócios, e, nesta notificação, estão sendo atribuídas como forjadas;

(j) ocorreram reembolsos de despesas com diferenças em relação ao total das notas fiscais apresentadas tanto para mais como para menos, o que realmente não deveria acontecer, porém, não se pode interpretar este fato como significando que se trata de remuneração;

k) existem casos de reembolso que são pagamentos de serviços prestados, mas todos eles como emissão de notas fiscais de serviço pelas empresas contratadas. O uso da intitulação de reembolso, nestes casos, se deve ao fato da FEESC se posicionar como intermediária na captação das origens (receitas) e aplicações (gasto) dos recursos dos projetos, utilizando para tanto, respectivamente contas do ativo e passivo para contabilizar esses fatos contábeis. Somente as taxas cobradas para administração dos projetos e suas despesas próprias é que são contabilizadas como receitas e gastos próprios.

Ressalto que a impugnação não se fez acompanhar de qualquer documento, tão pouco foram apresentados os anexos 4, 5 e 6, nela citados, quando oportunizado através do Ofício nº 159/DRFFNS — Secat-EAC1, fls. 2289.

No que se refere aos reembolsos efetuados a segurados empregados, a impugnante não comprovou a condição de qualquer um deles como coordenador ou responsável técnico e financeiro pelos projetos no qual foram alocadas as despesas, de forma a justificar qualquer

ressarcimento para a aquisição de materiais e equipamentos ou a realização de despesas com passagens, refeições ou de outra natureza.

O fato da FEESC atender a todos os pedidos, dos ditos coordenadores, não a exime da responsabilidade de observar a presença da efetiva prestação de serviços acobertada pela apresentação de notas fiscais de compras ou de serviços e, assim, observar a aplicação da legislação previdenciária ao fato real.

Admite a impugnante que ocorreram reembolsos de despesas com diferenças em relação ao total das notas fiscais apresentadas, tanto para mais como para menos, o que realmente não deveria acontecer, porém, considera que não se pode interpretar este fato como significando que se trata de remuneração.

Na verdade, não verifiquei qualquer reembolso efetuado a maior do que o valor das Notas Fiscais apresentadas, e, sim, sempre em valor menor. Nesta hipótese, pretende a impugnante que considere-se "normal" um empregado assumir encargos da empresa, situação que nos parece pouco provável de ocorrer de fato.

O único procedimento no qual o valor das notas fiscais pode não coincidir com o valor creditado ao segurado empregado é no caso de adiantamento para posterior prestação de contas. Nessa situação, se na prestação de contas o valor das notas forem inferiores ao adiantamento, o empregado devolve a diferença à empresa; se superior, receberá a diferença como reembolso.

Ao longo do período fiscalizado verifica-se a utilização de vários formulários padronizado para solicitação de reembolso por parte dos coordenadores de projetos. As fls. 1526 verifica-se um modelo de "Memorando", que demonstra a possibilidade de pagamento em quatro situações: a) pagamento à empresa, podendo referir-se a material de consumo, material permanente ou serviço de terceiros; b) reembolso de material de consumo ou material permanente; c) adiantamento; e d) pagamento de bolsa. Assim, na hipótese de adiantamento caberia a impugnante demonstrar a ocorrência do fato apresentando a respectiva prestação de contas e a baixa do mesmo.

Tal situação, se ocorrida, não foi demonstrada pela impugnante, razão pela qual tratamos todas as situações como reembolso.

Para mim, é ponto pacífico que nos casos de divergência de valores, não estão sendo reembolsados valores despendidos pelo segurado empregado, mas, sim, pagamento de valor certo, atribuído em função de alguma tarefa desempenhada. Tem-se, também, como improvável, que os empregados façam, sem estarem devidamente autorizados, despesas passíveis de serem ressarcidas pelo empregador. Como exemplo, vejamos às fls. 612, a solicitação para reembolso de R\$ 2.689,00 para o empregado Sr. André Ricardo Dutra. As duas NF que respaldam o reembolso foram emitidas pelo Sulcar Posto de Serviços Ltda, em 02/11/2002, correspondendo uma a R\$ 518,72 referente a 257 litros de álcool e 3 litros de gasolina, e a outra a R\$ 1.756,03, referente a 172 litros de gasolina comum, 50 litros de gasolina Maxxi, mais 207 litros da gasolina comum, 5 litros de gasolina Maxxi, 93 litros de gasolina comum, mais 263 litros de gasolina comum, 3 litros de álcool, e mais 148 litros de gasolina comum. É pouco provável que algum empregado tenha, individualmente, este dispêndio mensal com combustível. Mesmo se fosse o responsável por abastecer uma frota de veículos da empresa, esta deveria comprovar a existência da frota e a atribuição do empregado.

Assim, a contestação da impugnante sobre as diligências efetuadas em postos de gasolina, não precisa sequer ser discutida, pois a evidência dos fatos relativos às notas fiscais de combustível dispensam qualquer endosso para formar nosso juízo.

Todavia, devo dizer que as diligências realizadas tiveram por objetivo verificar a autenticidades das notas fiscais emitidas sendo que, qualquer declaração prestada pela empresa, não se constitui de per si em prova dos fatos, mas apenas como indício, que em conjunto com outros elementos, pode formar uma presunção.

Quanto a alegação de que existem casos de reembolso que são pagamentos de serviços prestados, mas todos eles com emissão de notas fiscais de serviço pelas empresas contratadas, temos que não procede a alegação na situação específica de reembolsos efetuados a empregados. Veja-se que o empregado Claudiney A. Marques apresentou NF das empresas Visioneer e PK Solution Consultoria Ltda, as quais respaldaram não só o seu reembolso como de mais pessoas físicas, numa clara demonstração que não se tratava de pagamento às empresas por serviços por elas prestados. O empregado Ronny Fey apresentou NF da empresa Paidéia – Participação, Educação e Serviços Ltda, na qual não tem qualquer participação societária, conforme consulta ao dados cadastrais da empresa juntada às fls. 2330, não se justificando, portanto, que recebesse valores que fossem devidos àquela empresa, caso fosse ela a prestadora dos serviços.

No que se refere à alegação de que a empresa Visioneer Consultoria e Serviços, consta, também, da NFLD nº 37.001.162-7, emitida na mesma data, como empresa sujeita à retenção de 11% sobre o valor dos serviços prestados, e de que as empresas Paidéia Participação e Educação e Serviços Ltda e PK Solution Consultoria figuram também na NFLD nº 37.001.161-9, emitida na mesma data, como pessoas jurídicas com vínculo empregatício com a FEESC através de um de seus sócios, a fiscalização informou, na diligência efetuada, que as NF de nº 182, 284, 287, 292, 294, 299, 304, 305 e 311 da Visioneer Consultoria e Serviços não estão incluídas no crédito constituído através da NFLD nº 37.001.162-7. Já as NF das empresas Paidéia Participação, Educação e Serviços e PK Solution Consultoria estão listadas na NFLD nº 37.001.161-9.

No que diz respeito aos autos em discussão, temos como procedente a descaracterização dos reembolsos efetuados com respaldo nessas notas fiscais conforme acima manifestado, sendo que no julgamento da NFLD nº 37.001.161-9, que tributa as NF das empresas Paidéia Participação, Educação e Serviços e PK Solution Consultoria como remuneração deverá ser levada em consideração tal fato e a devida repercussão.

Quanto ao uso da intitulação de reembolso, a qual alega se dever ao fato de se posicionar como intermediária na captação das origens (receitas) e aplicações (gastos) dos recursos dos projetos, utilizando para tanto, respectivamente contas do ativo e passivo para contabilizar esses fatos contábeis, além de não justificar o uso da terminologia, não interfere no julgamento. O cerne da questão é se o valor pago às pessoas físicas visaram efetivamente o reembolso de despesa incorrida pelo empregado de obrigação do sujeito passivo, ou não. O nome que a empresa utiliza não tem o condão de salvaguardar os valores da incidência dos tributos devidos, caso constatado a mascaração do ato jurídico. Aplica-se aqui o princípio da verdade material, onde o que prevalece é a realidade fática sobre a realidade formal.

A prática de atos ou negócios dissimulados com o intuito de burlar o Fisco é vedada, e a autoridade fiscal, ao verificar que o sujeito passivo utilizou-se de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo como os fatos efetivamente ocorrem, em detrimento daquela verdade jurídica aparente.

Por simulação, conforme De Plácido e Silva, entende-se "o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui (...). No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros" (Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, 1990).

Luciano Amaro complementa que "a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam." (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13º Ed. Ed Saraiva, 2007, p. 231)

Ou seja, simular, no âmbito jurídico, significa aparentar algo que não existe, devendo, ainda, estar presente o aspecto volitivo, qual seja o intuito de prejuízos a terceiros.

Ives Gandra e Paulo Lucena defendem que "No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma

formal" (Martins, Ives Gandra da Silva e Menezes, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal, em Revista Dialética de Direito Tributário nº 63, dezembro de 2000, p. 159)

Caracterizado que o pagamento efetuado a título de reembolso não reflete o fato concreto, o fisco encontra-se autorizado "a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes" (Amaro, Luciano, ob. cit., p. 233/234)

No caso em tela, conforme demonstram os elementos trazidos aos autos, a FEESC remunerou segurados empregados utilizando a prática de reembolso de notas fiscais que não correspondem à aquisição de qualquer bem material ou de consumo, cujo pagamento tenha sido arcado pelo empregado e o cujo ônus seja do empregador.

O salário-de-contribuição para o segurado empregado compreende toda a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, conforme preceitua o inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, in verbis:

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

1 - 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)

Assim, considera-se como salário-de-contribuição os valores pagos a título de reembolso, aos segurados empregados em razão das despesas que deram suporte para o ato não restarem comprovadas".

Soma-se às considerações expendidas pela DRJ/FNS o fato de determinadas empresas não reconhecerem a emissão das notas fiscais utilizadas como comprovantes de despesas, fato que revela tratem-se de notas frias,

Diligências efetuadas em postos de gasolina constantes nos autos, os Auditores Fiscais obtiveram informações convergentes no sentido de que "Confirmam a Autenticidade dos Cupons Apresentados. Informam que os cupons foram baixados de forma acumulativa durante o expediente para fechamento do caixa e são jogados no lixo. Esses cupons são solicitados diariamente por pessoas que aparecem no posto e que não necessariamente fizeram o abastecimento no mesmo. É por este motivo que aparecem num mesmo cupom fiscal vários itens de abastecimento como álcool, gasolina comum, gasolina aditivada etc. Portanto, não existe possibilidade de uma mesma pessoa física, fazer vários abastecimentos no mesmo dia, mesma hora nessas condições."

No mesmo sentido : "Confirmam a Autenticidade dos Cupons Apresentados. Informam que: "É sabido que, não raro, os clientes não aguardam o Cupom Fiscal quando do abastecimento. Por outro lado, o sistema ao mesmo tempo em que obriga a emissão de cupons permite a cumulação de pendências. Ditas pendências ocorrem quando o frentista abastece vários veículos e mantém-se na posta sem prestar imediatamente contas com o controlador do caixa. No entanto, tão logo o frentista presta as devidas contas com o caixa é originado um Cupom Fiscal com a descrição dos vários abastecimentos sequenciais que estavam em pendência" .

A mesma prática ocorre com restaurantes, conforme apurou a Fiscalização em diligências fiscais: *“Informa que “em face do pico no período do almoço e como a maioria dos clientes não solicita o cupom fiscal, deixa para emití-lo no final do expediente do almoço, com base nas comandas que contém o consumo em Kg e o respectivo valor, retirados aqueles já emitidos durante o atendimento. Assim, após emitido, inutiliza a via que seria do consumidor, tanto que não são nominais. Ocorre que alguns clientes questionam sobre a possibilidade de fornecer a eles os cupons que eram inutilizados. Como os cupons já estavam emitidos e realmente havia referido consumo no período, sempre lhes forneceu, não vislumbrando qualquer problema sobre o pedido”*.

Cite-se que em dezembro/2004 foram apresentados comprovantes de despesas em valores acima de R\$ 21.000,00 da Churrascaria Campinense (Imperial do Porto Com. de Gêneros Alimentícios Ltda), a qual já se encontrava inativa há mais de 8 anos.

Tais depoimentos, colhidos em diligências fiscais, explicam o porquê dos vários abastecimentos sequenciais e com combustíveis diferentes e, também, a razão de o valor do reembolso, em alguns casos, ser inferior ao valor constante nos recibos: O empregado faz jus a uma remuneração de X reais e consegue um recibo destes no valor de Y reais, sendo Y superior a X. Recebe os X reais que lhe são devidos e a diferença (Y-X) fica, digamos, *“pra lá”*

No que tange a passagens aéreas, a Fiscalização constatou em diligências efetuadas nas empresas emitentes das notas fiscais as seguintes situações:

Agência de viagens e turismo Açoriana Ltda: *“as faturas utilizadas que serviram de base aos reembolsos referem-se, em quase sua totalidade, a viagens particulares dos beneficiários dos reembolsos. Atente-se ainda para o fato da fatura 15.704 constar como cancelada na contabilidade da Agência de Viagens”*.

Metropolitana Viagens e Turismo Ltda: *“Não há lançamento na contabilidade da empresa que permita caracterizar a autenticidade das faturas. O proprietário da empresa José Carlos Duarte diz que utilizou-se de faturas da empresa para obter reembolso junto a FEESC”*.

CA Viagens Ltda. *“As passagens se referem a pessoas da família e outros que não o beneficiário pelo reembolso”*.

Emcatur Viagens e Turismo Ltda. *“As passagens se referem a outra pessoa que não o beneficiário pelo reembolso”*.

Fibratur Turismo e Viagens Ltda: *“Caracteriza-se pelas declarações da empresa que as faturas utilizadas que serviram de base aos reembolsos não foram lançadas na contabilidade da empresa. Vinculou-se as mesmas a recibos referente a viagens particulares dos beneficiários dos reembolsos. Além do mais, a fatura 494/05 não teve especificada sua origem. Além disto, não foram localizados pela FIBRATUR na contabilidade os lançamentos relativos aos recibos a seguir: 564, 565, 567, 622, 629, 636, 673 e 640”*.

Sell Viagens e Turismo Ltda. *“A declaração da empresa informa que as faturas 1.219, 1.232, 1.262 e 1.273 foram emitidas sem a devida contraprestação dos serviços”*.

Tag Viagens e Turismo Ltda: *“A agência informa que as faturas não constam da contabilidade da empresa, pois contabilizam somente a comissão sobre as vendas. As passagens relativas as faturas 128, 129, 145, 115 e 124 se referem a pessoas da mesma família, enquanto que a fatura 187 se refere a outra pessoa que não o beneficiário pelo reembolso”*.

Além dos elementos de convicção acima transcritos, diversos outros fatos descritos no Relatório Fiscal demonstram, de maneira inequívoca, que a Recorrente utilizou-se da sistemática de

pagamento sob o simulacro de “*Reembolso de Despesas*” para remunerar a prestação de serviços de empregados da própria Fundação, além de outros, e, assim, mediante tal artifício, postar-se a salvo da tributação previdenciária sobre tais valores.

Como muito bem identificou o Órgão Julgador de 1ª Instância, o emprego de artifícios aparentes na execução de um ato jurídico, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui, configura-se simulação.

Na **simulação** o ato jurídico é deliberadamente dissimulado, a fim de representar externamente perante terceiros uma outra realidade que não aquela pretendida volitivamente pelo Praticante do ato simulado, e que enseje para este algum resultado econômico favorável. Assim, haverá simulação nos atos jurídicos quando estes contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula sabidamente não verdadeira.

Na definição de Clóvis Beviláqua, citado por Silvio Rodrigues (*in* Direito Civil - Parte Geral, vol. 1, 15ª edição, São Paulo : Saraiva, 1985, p. 218), “*a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado*”. Segundo Orlando Gomes (*in* Introdução ao Estudo do Direito, 7a. ed., Rio de Janeiro : Forense, 1983, p. 374), ocorre a simulação quando “*em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros*”.

A simulação, em resumo, consubstancia-se numa deformação voluntária do ato jurídico com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei, consistente num desacordo intencional entre a vontade interna das partes, efetivamente pretendida, e a formalmente declarada no ato simulado.

O ato jurídico simulado ostenta formalmente uma aparência diversa do efetivo querer das partes, pois simulam pretender um efeito jurídico que as partes, na realidade, não intencionam nem desejam.

A doutrina tradicional da simulação, numa visão voluntarista do ato jurídico, considera serem simulados e passíveis de desconsideração pelo Fisco os atos e os negócios jurídicos praticados pelas partes com a intenção de enganar, ocultar, iludir, dificultar ou até mesmo tornar impossível a atuação fiscal.

A simulação, portanto, traduz-se pela falta de correspondência entre o ato praticado e o formalizado, encerrando uma declaração enganosa visando a produzir efeito diverso do fato ocorrido.

No caso em estudo, mediante a utilização de notas fiscais frias e comprovantes de despesas inidôneos simulou-se o pagamento de reembolso de despesas que, em realidade, eram representativos de remunerações de segurados empregados, mesmo que na forma de utilidades e/ou benefícios pessoais, visando a reduzir a carga tributária, em flagrante prejuízo do Fisco.

Não procede a alegação recursal de que “*a legitimidade de um fato contábil se dá pela comprovação da autenticidade e legalidade dos comprovantes que o respaldam*”.

Ao contrário do que argumenta o Recorrente, a idoneidade dos documentos apresentados pela empresa a justificar os lançamentos contábeis correspondentes colapsou ante os elementos de prova acostados aos autos pelo Fisco.

Nessas circunstâncias, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de **qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, **inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.** (grifos nossos)*

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)

Assim, considerando toda a pletera documental carreada ao presente processo, restou demonstrado que a presente NFLD não foi lavrada apenas com base em indícios, suposições ou presunções. A fiscalização demonstrou, por meio de documentos idôneos, a ocorrência material dos fatos jurídicos tributários que integram o vertente lançamento, não logrando o Recorrente produzir os meios de prova hábeis a desconstituí-lo.

O Órgão Julgador de 1ª Instância, de forma fundamentada e devidamente consignada em seu Acórdão, apreciando as argumentações de defesa e os elementos de prova constantes nos autos, já havia refutado as razões de impugnação e rechaçado o pedido formulado pelo Impugnante, ratificando a procedência do lançamento no que se refere, exclusivamente, aos segurados empregados da Notificada, no período não fulminado pela decadência.

O Recorrente, em grau de Recurso Voluntário, retorna à carga formulando exatamente os mesmos argumentos de defesa, como que não acreditando nos fundamentos aduzidos pela DRJ/FNS,

sem acostar aos autos qualquer elemento de convicção, tão menos indícios de prova material, com aptidão para refutar a negativa de abrigo ao pedido do Notificado.

A defesa por negativa geral não se apruma com a dinâmica do Processo Administrativo Fiscal cujo mecanismo de contradita às autuações do Fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de recheiar a peça de defesa com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

Na oportunidade em que teve para se manifestar nos autos do processo, em sede de Recurso Voluntário, o Recorrente não honrou produzir as provas necessárias à contradita das razões erigidas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância para o não acatamento de suas pretensões de defesa. Limitou-se a deduzir alegações singelas, não cortejadas pelos indispensáveis indícios de prova material, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando à distância do núcleo sensível do qual se irradiaram os fundamentos de fato e de Direito que forneceram esteio ao lançamento em debate, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe pesava e lhe era avesso, nem, tampouco elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o Notificado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação.

Ostentando, todavia, a presunção de veracidade dos Atos Administrativos eficácia relativa, esta admite prova em contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Autuado, o qual não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo da NFLD em debate.

Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Outrossim, CONHEÇO do Recurso de Ofício para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para fazer incidir ao caso espécie a regra de decadência inscrita no art. 173, I, do CTN, em virtude da ocorrência de simulação, devendo ser excluídas do vertente lançamento, em razão da decadência, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2000, inclusive.

Ratificamos a exoneração a que se refere o item b) da conclusão do Acórdão nº 07-15.461 - 5ª Turma da DRJ/FNS, a fl. 2412.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

CÓPIA