



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13896.720038/2014-11
ACÓRDÃO	2401-012.146 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAISDOISX TECNOLOGIA EM DOBRO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo.

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 a decisão recorrida, nos termos do art. 114, § 12, I, do Regimento Interno deste Conselho.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

AFERIÇÃO INDIRETA HIPÓTESE PREVISTA EM LEI.

Constatado pela autoridade fiscal no exame da escrituração contábil 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. A jurisprudência do CARF é no sentido de que a aferição indireta, embora procedimento de caráter excepcional, é medida legítima ante a existência de irregularidades na documentação apresentada pelo contribuinte, mas não impede que ele faça provas aptas a infirmar a presunção de legitimidade do ato administrativo de lançamento.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32- A da mesma Lei nº 8.212/1991.

MULTA QUALIFICADA.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da fraude, a situação em que o sujeito passivo simula relação contratual de direito civil, promovendo a contratação de pessoas físicas, por interposição de pessoa jurídica, com vistas a afastar o vínculo do segurado empregado.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que sejam recalculadas as multas, aplicando-se a retroatividade benigna, da seguinte forma: a) até a competência 11/2008, reduzi-la ao percentual de 20%, nos termos da Súmula CARF nº 196; b) a partir da competência 12/2008, aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Gerald, Raimundo Cassio Gonçalves Lima (substituto integral), Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a conselheira Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (e-fls. 327 e ss) e conforme documentos de fls. 109 e 295/296, verifica-se que todos os lançamentos que resultaram da ação fiscal realizada na empresa em epígrafe compunham inicialmente o processo administrativo 10166.722715/2011-49, que possuía débitos decorrentes de obrigações principais e acessórias.

Com a adesão do contribuinte ao parcelamento especial da Lei nº 11.941/2009, o processo 10166.722715/2011-49 foi desmembrado e os débitos relativos às obrigações principais (AI nº 37.316.349-5 - empresa, 37.316.350-9 - segurados e 37.316.351-7 - terceiros) migraram para o processo 11853.720011/2011-56.

Em um segundo momento, o processo 11853.720011/2011-56 também foi desmembrado de ofício, para que nele permanecessem somente as contribuições inseridas no parcelamento, referentes às competências até 10/2008, conforme disposição legal.

Assim, as contribuições sociais relativas às competências 11/2008 a 12/2009, para as quais o contribuinte expressamente ratificou os termos da impugnação apresentada (fl. 317), foram transferidas de ofício para os autos de infração nº 43.998.315-0 (37.316.349-5), 43.998.316-9 (37.316.350-9) e 43.998.317-7 (37.316.351-7), para os quais foram criados os processos 13896.720038/2014-11, 13896.720039/2014-65 e 13896.720040/2014-90, respectivamente.

O presente processo (13896.720038/2014-11) foi juntado por apensação ao processo 10166.722715/2011-49, onde permaneceram somente os débitos decorrentes de obrigações acessórias, conforme despacho de fl. 326.

O presente processo, portanto, refere-se às contribuições previdenciárias relativas ao período de 11/2008 a 12/2009, lançadas originalmente no AI 37.316.349-5, mas que foram posteriormente transferidas para o auto de infração nº 43.998.315-0, no valor de R\$ 2.044.972,22, consolidado em 13/6/2011, referente à contribuição social destinada à Seguridade Social correspondente à parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, não declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP (fls. 283/287).

Constitui fato gerador das contribuições lançadas a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados a serviço da empresa fiscalizada.

As autuações englobam créditos relativos a: 1) pagamento de remunerações por intermédio de cartões denominados “Cota Utilidade”; e 2) pagamento de remunerações com a utilização de empresas interpostas. É de se ver:

Cartões magnéticos

O agente fiscal, após a análise do contrato de prestação de serviço firmado entre o atuado e a empresa “CR Representações e Comércio Ltda” (CNPJ 01.501.871/0001-51), concluiu que o sujeito passivo remunerava seus empregados por meio de créditos em cartões eletrônicos pré-pagos, denominados “cota utilidade”, cujos valores integram a base de cálculo das contribuições sociais segundo a legislação em vigor (item 12 do Relatório Fiscal).

Os valores lançados foram apurados com base nos lançamentos contábeis apresentados em meio digital pelo contribuinte (fls. 177/178 do processo 10166.722715/2011-49) e foram catalogados no levantamento “U1 – Rem Cartão Cota Utilidade Empregados”.

Empresas interpostas

Consta no Relatório Fiscal que:

- o contribuinte contratou pessoas jurídicas para prestar serviços relacionados com sua atividade-fim (área de tecnologia da informação);
- da análise das GFIP das contratadas, verificou-se que elas eram empresas unipessoais (não possuíam empregados) e que os serviços foram prestados pessoalmente por seus sócios, sendo que alguns, inclusive, eram ou ainda são empregados da própria contratante/atuada, conforme folhas de pagamento, GFIP e Relação Anual de Informações Sociais - RAIS;

- a fiscalização constatou a existência de empresas contratadas que prestavam serviços mensais e emitiram notas fiscais sequenciais à autuada, indicando a exclusividade da prestação de serviços;
- a análise dos lançamentos contábeis do contribuinte, extraídos por amostragem, demonstra que o sujeito passivo:
 - 1) dava tratamento diverso à pessoa jurídica, contabilizando-a como pessoa física;
 - 2) efetuava pagamentos para sócios de “pessoas jurídicas” a título de treinamento, aperfeiçoamento, provas e certificações na área de tecnologia (atividade-fim do sujeito passivo); e
 - 3) pagava diretamente aos sócios das empresas interpostas verbas inerentes às recebidas por empregados, tais como: adiantamento para viagem, condução, estacionamento e pedágio, diárias nacionais e internacionais, lanches e refeições, passagens aéreas/terrestres, reembolso de quilometragem, táxi, telefones celulares, ajuda de custo, aviso prévio e indenizações trabalhistas, combustíveis e lubrificantes, hospedagens nacionais e internacionais, despesas com material de expediente, reembolso de viagens nacionais e internacionais, PAT, rescisões de contrato, vale-transporte, dentre outras relacionadas no Anexo 13;
- os contratos celebrados entre o sujeito passivo e as pessoas jurídicas demonstram que o autuado coordenava os trabalhos, controlava as horas trabalhadas dos prestadores de serviços, coordenava a emissão de notas fiscais das mesmas e detinha o controle dos trabalhadores e dos valores a eles pagos;
- os contratos foram confeccionados de forma padronizada, já que os termos e condições são semelhantes a todos os prestadores de serviços, mudando apenas alguns detalhes específicos, tais como valor da hora trabalhada, especificação dos serviços a serem prestados etc.;
- empresas foram contratadas para assumir determinados cargos (gerente de manutenção e suporte) e para prestação de serviços de gestão de atividade-fim da autuada;
- empresas contratadas informam como sede da pessoa jurídica um endereço residencial;
- processos trabalhistas foram impetrados contra o autuado, nos quais os reclamantes apresentam provas da existência de relação de emprego com o autuado e requerem o reconhecimento de seus direitos como segurados empregados.

Segundo a fiscalização, todas as evidências obtidas revelaram que não havia distinção entre os serviços prestados pelos empregados da autuada e aqueles executados pelos trabalhadores contratados por intermédio de pessoas jurídicas.

Acrescenta que tais fatos indicam que a autuada não contratou empresas de trabalhadores, mas sim pessoas físicas, sócias dessas empresas, para prestação de tais serviços.

Assim, ficou constatado que a autuada buscou mascarar relações de emprego, mediante a contratação de pessoas jurídicas unipessoais interpostas, se eximindo do correto cumprimento de suas obrigações, cerceando direitos trabalhistas e previdenciários e se esquivando do recolhimento dos tributos devidos.

Tal prática configura-se como fraude e simulação, havendo o afastamento do ato real (utilização de segurados empregados) com a imposição de uma roupagem diversa (contratação de pessoa jurídica).

Assim, a fiscalização caracterizou os trabalhadores como segurados empregados da autuada para fins previdenciários e lançou as contribuições devidas pelo sujeito passivo.

Os valores lançados foram apurados com base nos lançamentos contábeis apresentados em meio digital pela empresa fiscalizada (fls. 469/587 do processo 10166.722715/2011-49) e foram catalogados nos levantamentos “C1 – Caracterização empregado BC” e “C12 – Caracterização empregado BC”.

Multa

Com a edição da Medida Provisória - MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a aplicação de multas por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias passou a ser regida por este novo diploma legal, com vigência a partir da competência 12/2008. No entanto, como o lançamento abrange período anterior a essa data, nos termos do Código Tributário Nacional - CTN, artigo 106, II, "c", fez-se necessário realizar o cálculo comparativo entre as multas aplicáveis nos termos da lei vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores e as novas multas instituídas pela MP nº 449/2008, aplicando-se a mais benéfica ao contribuinte.

Conforme planilha “Cálculo da multa mais benéfica” (fl. 615 do processo 10166.722715/2011-49), a aplicação da multa nos termos da lei vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores (multa de ofício de 24% + multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL68) foi a menos severa em todas as competências (1/2007 a 11/2008).

Para tais competências também foi lavrado AI por descumprimento de obrigação acessória (AI nº 37.316.454-8 - CFL68), com multa aplicada com base na Lei nº 8.212/1991, art. 32, §5º, c/c RPS, art. 284, II e art. 373.

A competência 12/2008 não fez parte do comparativo, pois se refere a período posterior à publicação da MP nº 449/2008.

A multa aplicada nos autos de infração lavrados por descumprimento de obrigação principal, nas competências 12/2008 em diante, se deu nos termos da Lei nº 8.212/1991, art. 35-A c/c a Lei nº 9.430/1996, art. 44, II (75%), e foi duplicada (150%) com base na Lei nº 9.430/1996, artigo 44, § 1º, em decorrência da existência de fraude e sonegação fiscal.

O sujeito passivo foi cientificado dos autos de infração em 15/6/2011 (Aviso de Recebimento – AR, fl. 107). Em 15/7/2011 apresentou a impugnação de fls. 110/187, acompanhada de documentos (fls. 188/271), na qual alega o que segue:

NULIDADE

1. Alega, preliminarmente, nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Afirma que o fiscal não observou o princípio do devido processo legal, prejudicando sua defesa, uma vez que as imputações efetuadas não apresentam clareza e não possibilitam o exercício do direito ao contraditório.
2. Disserta sobre os princípios do devido processo legal, da legalidade, da tipicidade fechada, da vinculação, motivação e moralidade. Cita doutrina e jurisprudência.
3. Argumenta que houve afronta aos princípios constitucionais e às normas regência do processo administrativo, pois a fiscalização não destacou com clareza quais foram os dispositivos supostamente feridos, não logrando êxito em demonstrar adequadamente a capitulação legal à sua motivação, o que enseja nulidade do ato.
4. Assevera que o agente fiscal referiu-se de forma extensa e confusa aos dispositivos da legislação previdenciária que teriam sido violados. E, que ao deixar de capitular de forma apropriada o suposto ilícito, desrespeitou o princípio do contraditório e da ampla defesa, além do princípio da estrita legalidade.
5. Aduz que para a concretização do contraditório não basta a simples possibilidade formal de apresentação de defesa. Para que se garanta sua eficácia, é necessária a correta e precisa caracterização do tipo legal a que o contribuinte pretensamente está a infringir, evitando-se, remissões genéricas ou incompletas à base legal capitulada.
6. Afirma que a fiscalização não conseguiu demonstrar a subsunção dos fatos à norma, pois os documentos solicitados foram apresentados e as autuações partiram de presunção de ilegitimidade dos contratos jurídicos firmados.
7. Argumenta que ao caracterizar o vínculo empregatício de segurados através de interpostas pessoas para um universo de 85 pessoas jurídicas e indicar apenas genericamente 10 contratos, a fiscalização não prova sua convicção quanto à infração, apenas inverte o ônus da prova para o contribuinte e não cumpre sua função constitucional e legal de demonstrar com clareza a situação fática que deu ensejo à imputação.
8. Assevera que não foram realizadas diligências junto às pessoas jurídicas ditas interpostas para confirmar o regime de prestação de serviços e relação dos

sócios de cada sociedade empresária, com vistas a determinar o regime jurídico e a forma de contribuição à Seguridade Social desses empresários, contribuintes individuais obrigatórios.

9. Afirma que a fiscalização comete o mesmo equívoco com relação à descaracterização dos benefícios concedidos aos empregados sob a forma de cota-utilidade, pois inverte o ônus da prova, fazendo recair sobre o impugnante a prova que valores pagos a esse título estão inseridos no contexto da CLT, artigo 458, §2º, o que fere os princípios da Ampla Defesa e do Contraditório.
10. Conclui que a falta de subsunção do fato à norma, a utilização de capitulação legal inadequada, a falta de instrução probatória, ausência de conexão entre o lançamento, fundamento da autuação e a metodologia aplicada ensejam a nulidade do lançamento, bem como a utilização do critério mais maléfico ao contribuinte.
11. Cita doutrina e jurisprudência.

VERDADE MATERIAL

12. Alega que agiu de boa fé e que a fiscalização não se ateu à busca da verdade real.
13. Afirma que apesar da apresentação de toda a documentação solicitada, as autuações se basearam em indícios fundamentados em amostragem, sem a real comprovação dos fatos jurídicos tidos como ocorridos ou violados, afastando e ferindo o princípio da verdade real.
14. Tece considerações e cita doutrina e jurisprudência a respeito do princípio da verdade real/material.
15. Argumenta que apenas com a verificação dos documentos contábeis e contratuais estabeleceu-se a presunção de participação em evento fraudulento e que o dever da Administração, segundo os princípios constitucionais da legalidade e da moralidade, era buscar junto ao contribuinte todas as informações que lhe possibilitassem firmar o entendimento sobre a ocorrência ou não do fato gerador do tributo.
16. Afirma que a fiscalização não buscou se valer de todos os documentos necessários para a averiguar a ocorrência do fato gerador e nem possibilitou à impugnante fazê-lo em sua integralidade.
17. Cita doutrina e jurisprudência e conclui que, diante da lesão aos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, verdade material e ampla defesa e devido à falta de suporte fático, o lançamento deve ser declarado nulo.

AI 37.316.349-5 (EMPRESA)

Remunerações pagas ou creditadas a segurados através de cartões pré-pagos

18. Alega que os pagamentos realizados a segurados por intermédio de cartões pré-pagos não se inserem no conceito de salário de contribuição, pois foram feitos

em consonância com o disposto na Consolidação da Legislação do Trabalho – CLT, artigo 458, § 2º, além de estarem previstos em Acordo Coletivo.

19. Conceitua salário e remuneração.
20. Afirma que com a promulgação da Lei Federal nº 10.243/2001, que alterou a CLT, artigo 458, foi revisto o conceito de “salário utilidade”, tornando alguns dos subsídios concedidos pelos empregadores livres de encargo e tributos.
21. Discorre sobre as características do salário-utilidade conforme CLT, artigo 458, quais sejam: fundamento na relação de emprego, habitualidade, cumulatividade, suprimento de necessidades vitais do empregado e gratuidade.
22. Conclui que existem prestações *in natura* que poderão ser concedidas pelo empregador ao empregado, sendo que algumas serão consideradas salário e outras não. Diz que o critério diferenciador reside, em um primeiro momento, no que dispõe expressamente a lei e, em segundo plano, na investigação da presença dos requisitos configuradores do salário- utilidade.
23. Afirma que a “cota utilidade” paga está amparada em cláusula de acordo coletivo firmado entre o sindicato da categoria e o impugnante e que, no caso, há adequação e subsunção do fato jurídico de pagamento das verbas ao conceito de utilidades definido na legislação de regência, não se confundindo o pagamento e a utilização dessa verba com outras de natureza salarial.
24. Diz que traz aos autos documento emitido pela administradora de cartões que informa sobre a finalidade e a utilização das verbas pagas, o que não deixa dúvida que a natureza das mesmas está em consonância com a CLT.
25. Alega que a lei imputou ao trabalhador o ônus e a responsabilidade pela correta utilização e destinação da cota utilidade, conforme CLT, artigo 452, §3º.
26. Diz que, além de assinar com cada um dos seus empregados o termo de responsabilidade próprio para tanto, ainda: 1) contratou empresa especializada no segmento para operacionalizar com a bandeira Mastercard, restringindo sua utilização aos estabelecimentos credenciados; 2) proibiu qualquer possibilidade de conversão da cota utilidade em pecúnia para o trabalhador, ou mesmo o saque em dinheiro desses valores através dos cartões; e 3) limitou a utilidade concedida em até 15% do valor da remuneração bruta do empregado, obedecido o teto máximo de R\$ 1.5000,00.
27. Alega que, ao assim proceder, demonstrou a origem e a destinação desses pagamentos, eliminando eventuais suspeitas que possam rondar essa relação jurídica, de cunho eminentemente social.
28. Afirma que a única exceção à regra geral, de que os cartões só podem ser usados em estabelecimentos credenciados, refere-se aos créditos de cota-utilidade destinados aos estudos e, principalmente, à formação profissional, os quais se dão mediante reembolso na conta corrente do empregado após a comprovação da realização da respectiva despesa junto à instituição de ensino, com o

consequente lançamento no contracheque do funcionário da rubrica “reembolso educação”.

29. Frisa que apesar de ser essa uma exceção à regra geral dos procedimentos, o limite de 15% da remuneração até o máximo de R\$ 1.500,00 é respeitado e que os valores de mensalidades menores do que o valor da cota-utilidade do empregado são creditados no cartão utilidade, mantendo-se, assim, a equânime distribuição da cota em todos os níveis.
30. Quanto à sistemática dos pagamentos, explica que o impugnante credita na conta da empresa administradora o valor total dos créditos que serão disponibilizados nos cartões para os funcionários e, após 24 horas, há a liberação do saldo devido em cada cartão para cada empregado.
31. Informa que a empresa administradora cobra uma taxa de administração, além de uma quantia por cartão referente ao processo mensal de carga. Diz ainda que os pagamentos devidos para a administradora dos cartões se dão em documentos fiscais separados e distintos daqueles que amparam os créditos de cota utilidade dos usuários dos cartões.
32. Diz juntar relatório contendo os valores creditados no período e a sua respectiva utilização nos estabelecimentos credenciados para demonstrar que a utilização está sendo feita conforme o que preceitua a legislação.
33. Assevera que a afirmação da fiscalização de que os repasses a título de “cota utilidade” têm como destinação específica atender ao pagamento de salários é falaciosa, pois não consta no contrato firmado entre a administradora de cartões e o sujeito passivo qualquer cláusula que possa conduzir a essa interpretação.
34. Colaciona doutrina e jurisprudência sobre salário-utilidade.
35. Conclui que o fornecimento de benefício *in natura* ao empregado, se efetuado dentro da premissa de que não se reveste de retribuição pelo serviço prestado e sim uma utilidade para o trabalho, fortalece a tese de que a verba paga aos empregados através de cartão pré-pago de cota utilidade não possui natureza salarial.

Remunerações pagas ou creditadas a segurados com a utilização de empresas interpostas

36. Afirma que a descaracterização dos contratos de prestação de serviços não encontra arrimo jurídico, nem legal.
37. Aduz que, em virtude do princípio constitucional da livre iniciativa, o fisco não pode determinar a forma de contratação das prestadoras e nem pode tolher os prestadores de serviço de se organizarem sob a forma societária permitida e não defesa em lei.
38. Afirma que o simples fato de o empresário ter prestado serviço à empresa, na condição de pessoa física, em período anterior ou durante o período fiscalizado, não autoriza a consideração de vínculo de emprego.

39. Discorre acerca dos elementos característicos da relação de emprego definidos pela CLT e aduz que a fiscalização não efetuou tal caracterização em relação às pessoas jurídicas citadas e nem declinou a base legal para a declaração do vínculo de emprego.
40. Transcreve trecho do Parecer/MPS/CJ/nº 172/1992 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social – MPAS que, a seu ver, desautoriza a fiscalização a desconsiderar a personalidade jurídica das empresas.
41. Afirma que o desrespeito às normas emanadas e não revogadas pelo MPAS é motivo para se julgar a improcedência do auto de infração e seu cancelamento.
42. Argumenta que a desconsideração da personalidade jurídica regulamentada pelo Código Civil, artigo 50, não pode ser efetuada por qualquer autoridade. Caso seja constatado algum indício de abuso de personalidade jurídica, com desvio de finalidade ou confusão patrimonial, a solicitação de desconsideração deve ser submetida ao magistrado que ao fim de um processo com garantias constitucionais poderá autorizá-la e imputar responsabilidade aos sócios.
43. Cita trecho do Parecer MPAS/CJ nº 1.747/1999 para comprovar que a simples prestação de serviços relacionados à atividade-fim da contratante não autoriza a caracterização de vínculo empregatício.
44. Aduz que o artigo 36 da Portaria RFB nº 10.875/2007 vincula os julgadores de 1ª instância aos pareceres da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social. E ressalta que o agente fiscal não observou os Pareceres nº 1.800/1999, 1.172/1998 e 1.045/1997, sendo evidente o cerceamento do direito de defesa e a nulidade do processo.
45. Aduz que a fiscalização não verificou se as pessoas jurídicas efetuaram o recolhimento dos encargos tributários, sociais e previdenciários sobre os valores recebidos em virtude dos contratos.
46. Assevera que para que a caracterização da relação de emprego ficasse demonstrada seus requisitos deveriam ficar claramente evidenciados. Afirma que apenas a citação e afirmação de que os supostos segurados possuem vantagens trabalhistas de empregados, sem a constatação e citação de quais são estes empregados, não legitima o lançamento.
47. Argumenta que é falaciosa a afirmação genérica e sem demonstração de que as cláusulas do contrato de prestação de serviços são de objetivo padrão, pois devido a multiplicidade de atividades e contratações, isso não corresponde à realidade. Acrescenta que essa informação não auxilia e nem dá arrimo à necessária verificação das características da relação empregatícia e nem permite a desconsideração dos pactos firmados.
48. Afirma que os contratos firmados demonstram que as pessoas jurídicas contratadas estão em conformidade com a CLT, artigo 2º, que define empregador.

49. Diz, ainda, que o arbitramento de base de cálculo realizado pela fiscalização é nulo, que o valor considerado é equivocado.
50. Assevera que cabia à fiscalização o ônus da prova de não-veracidade dos documentos que justificasse, não diretamente o arbitramento realizado, mas uma prévia instauração do procedimento de arbitramento, com contraditório e ampla defesa, nos termos do CTN, artigo 148.
51. Argumenta que em nenhum momento foi intimada a apresentar manifestação quanto ao arbitramento da base de cálculo efetuada, o que viola o devido processo legal. Cita jurisprudência e doutrina.
52. Afirma que os valores pagos a título de reembolso de despesas com treinamento, aperfeiçoamento, provas e certificações na área de tecnologia da informação, bem como outras verbas como despesas de viagem, condução, estacionamento etc, embora pagos a pessoas relacionadas com os prestadores de serviços, pessoas jurídicas, não se configuram salário de contribuição. Alega que não possuem caráter de verba trabalhista devido à inexistência jurídica do vínculo e pela característica de indenização das verbas em questão.
53. Assegura que os valores pagos eram respaldados em contratos com as respectivas pessoas jurídicas e correspondem a despesas altamente necessárias à execução dos serviços, e que os custos dos treinamentos, das provas de certificações atendem a interesses comerciais do impugnante e se revestem de caráter imprescindível para a prestação de serviços aos seus clientes na área de tecnologia da informação.
54. Defende que carece de juridicidade o entendimento de que tais reembolsos e despesas sejam elementos que possibilitem a caracterização de vínculo empregatício.
55. Acrescenta que é possível a constituição de empresas para prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, conforme disposto na Lei nº 11.196/2005, artigo 129.
56. Disserta sobre a possibilidade de contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços de natureza intelectual, citando doutrina. E afirma que as contratações das pessoas jurídicas desconsideradas atenderam aos três requisitos para contratação desse tipo de serviço: a) serviços de índole intelectual; b) sendo ou não de caráter personalíssimo e c) não havendo obrigatoriedade de designarem obrigações a serem cumpridas pelos sócios ou empregados da pessoa jurídica contratada.
57. Conclui que, nesse sentido, a fiscalização não tem a prerrogativa de afastar os elementos normativos e legais e desconsiderar a relação jurídica existente com as prestadoras de serviços, fazendo nascer uma obrigação previdenciária e de relação de emprego, devendo ser decretada a insubsistência do lançamento efetuado.

AI 37.316.350-9 (SEGURADOS)

58. Afirma que, como desdobramento, a cobrança de contribuições que seriam devidas pelos segurados empregados também é ilegal e está eivada de vícios.
59. Aduz que em virtude das conclusões exaradas e pela não caracterização de vínculo empregatício, bem como a não descaracterização da verba paga a título de “cota utilidade” aos empregados como salário de contribuição, a autuação deve ser cancelada.
60. Solicita que, caso assim não seja entendido, que seja considerado o erro da fiscalização ao desconsiderar a condição de segurados contribuintes individuais dos sócios das pessoas jurídicas e as contribuições recolhidas nessa qualidade.
61. Argumenta que a contribuição é de responsabilidade do contribuinte individual e que seu lançamento representa duplicidade de cobrança.

AI 37.316.351-7 (TERCEIROS)

62. Alega que a exigência das contribuições devidas a outras entidades ou fundos também guarda estreita relação com a definição do enquadramento de pagamentos de verbas como salário de contribuição e remuneração de segurados. E afirma que, em virtude do que foi explanado, o lançamento também deve ser cancelado.

DAS PENALIDADES

63. Alega que, pelas razões apresentadas, inexistente fundamento para a imposição de quaisquer multas de ofício, uma vez que as aludidas penalidades pecuniárias constituem acessório da exação principal.
64. Assegura que, ainda que houvesse infração à legislação tributária, as penalidades aplicadas no percentual de 150% ultrapassam os limites do bom senso e da moralidade, para se transformar em verdadeiro ato confiscatório.
65. Assegura que, ainda que houvesse infração à legislação tributária, as penalidades aplicadas no percentual de 150% a contar da competência 12/2008 ultrapassam os limites do bom senso e da moralidade, para se transformar em verdadeiro ato confiscatório.
66. Disserta sobre o princípio constitucional da vedação ao confisco. Cita doutrina e jurisprudência. Alega que a multa tal como fixada não pode subsistir, por infringir o citado princípio constitucional ao atingir direta e injustamente o patrimônio do impugnante.
67. Afirma que mesmo que assim não fosse, o fiscal não efetuou o correto enquadramento da presente situação às hipóteses previstas na Lei nº 9.430/1996, artigo 44.
68. Afirma que a fiscalização não comprovou a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. Diz que não praticou nenhum ato que pudesse ser enquadrado nesses tipos legais. Assegura que a desconsideração da personalidade sem os elementos

necessários à sua juridicidade não é suficiente para atestar a existência de dolo nos atos praticados pelo impugnante.

69. Discorre sobre sonegação, fraude e conluio. Cita doutrina. Ressalta a necessidade de se evidenciar a conduta dolosa do sujeito passivo para que se enquadre a conduta do contribuinte nos ilícitos citados, o que afirma não ter havido no caso em questão. Afirma que a fiscalização ficou adstrita a meras alegações e suposições desprovidas de suporte fático e, conseqüentemente, de respaldo jurídico.

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

70. Aduz que as autuações não merecem subsistir, pois cumpriu todas as suas obrigações fiscais e previdenciárias e sempre efetuou os lançamentos mensais das contribuições devidas e recolhidas de forma completa e acurada.
71. Alega que a natureza dos valores exigidos pelo fisco é essencialmente não salarial, dada sua variação, tornando-os insuscetíveis de serem considerados como remuneração e não havendo descumprimento das obrigações acessórias correspondentes.
72. Aduz que em virtude do que foi explanado, e do êxito na demonstração do erro perpetrado pela fiscalização ao descaracterizar operações jurídicas lícitas, as obrigações acessórias perdem o seu objeto, devendo ser declaradas nulas e canceladas as autuações.

Pedido

73. Requer a nulidade e cancelamento do lançamento.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 327 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos a trabalhador como forma de retribuir o trabalho prestado.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

A autoridade fiscal, ao aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto e ao observar o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

ARBITRAMENTO.

A fiscalização está autorizada legalmente a lançar de ofício, arbitrando as importâncias que reputarem devidas, com base em elementos idôneos de que dispuser, quando a contabilidade da empresa não registrar o movimento real de remuneração de segurados a seu serviço, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

MULTA QUALIFICADA.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da fraude, a situação em que o sujeito passivo simula relação contratual de direito civil, promovendo a contratação de pessoas físicas, por interposição de pessoa jurídica, com vistas a afastar o vínculo do segurado empregado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 357 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a totalidade de sua impugnação, apenas inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida, bem como alterando a ordem dos tópicos.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares e Mérito.

Tendo em vista que o recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a quase totalidade de sua impugnação, apenas inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida, bem como alterando a ordem dos tópicos, opto por reproduzir no presente voto, nos termos do art. 114, § 12, I, do Regimento Interno deste Conselho, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo integralmente (observação fica por conta da retroatividade benéfica que deve ser aplicada neste julgado, por força do art. 106, II, “c”, do CTN), para, ao final, apresentar considerações adicionais com o intuito de reforçar as convicções tecidas no presente voto. É de se ver:

[...] NULIDADE

O contribuinte solicita que seja declarada a nulidade do AI por não preencher os requisitos legais e por prejudicar sua defesa. Assevera que o agente fiscal não logrou êxito em demonstrar com clareza a situação fática que deu ensejo à imputação e os dispositivos supostamente feridos, que se referiu de forma extensa e confusa aos dispositivos da legislação previdenciária, sem capitular apropriadamente o suposto ilícito, e que não foram respeitados os princípios constitucionais e as normas de regência do processo administrativo. Contudo, tais alegações não merecem prosperar.

Ao contrário do que afirma o contribuinte, estão presentes os requisitos formais obrigatórios que conferem validade ao lançamento. O presente processo, por meio de seu Relatório Fiscal, acompanhado dos demonstrativos e demais anexos produzidos pela fiscalização, contém todos os elementos necessários à sua análise e compreensão das autuações, permitindo o exercício da ampla defesa e do contraditório.

O Relatório Fiscal identifica claramente as situações definidas em lei como fatos geradores das contribuições, bem como indica os critérios adotados na apuração das contribuições previdenciárias e na aplicação das multas. Todos os elementos que levaram a fiscalização à convicção quanto às infrações cometidas pelo autuado estão detalhados no referido relatório. Ou seja, a fiscalização detalhou todos os fatos e fundamentos que embasaram os lançamentos.

Os fundamentos legais dos lançamentos, além de terem sido citados no Relatório Fiscal, estão elencados nos Relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 14/16).

Especificamente quanto aos Relatórios de Fundamentos Legais do Débito – FLD, de fato, tais relatórios trazem dispositivos legais anteriores ao período dos lançamentos, pois discorrem de forma didática a respeito da legislação de regência vigente em cada período, permitindo ao contribuinte acompanhar a evolução normativa referente aos fatos geradores considerados no presente lançamento.

O Discriminativo de Débito – DD (fls. 4/13) indica as bases de cálculo utilizadas para a apuração dos créditos e as alíquotas empregadas para todos os lançamentos, além de discriminar, por estabelecimento, competência e levantamento, as contribuições, multas e juros devidos pelo sujeito passivo.

Verifica-se, ainda, a observância da ampla defesa ao ter sido devidamente concedida ao autuado oportunidade para apresentar documentos durante a ação fiscal (conforme se verifica do Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 138/139 e Termos de Intimação Fiscal nº 1 a 7, fls. 142/159, do Processo 10166.722715/2011-49) e, ainda, para apresentar sua impugnação e produzir provas, com vistas a demonstrar a sua razão no litígio.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

O contribuinte alega que agiu de boa fé, que a autuação partiu de presunção de ilegitimidade dos contratos jurídicos firmados, que a fiscalização deveria ter realizado diligências junto às pessoas jurídicas ditas interpostas, que deixou de verificar corretamente a documentação apresentada e não apurou a verdade real dos fatos, levando a conclusões equivocadas. Todavia, tais alegações são infundadas.

Conforme registrado no Relatório Fiscal, e comprovado pelos anexos que compõem o processo (principalmente nos TIF nºs 3, 5 e 6), a fiscalização analisou toda documentação apresentada e ao constatar divergências nas informações constantes nos documentos e na contabilidade intimou a empresa a esclarecer tais fatos.

Ou seja, a fiscalização buscou todo o tempo a verdade material, concedeu à autuada diversas chances de demonstrar sua regularidade fiscal (tanto no que se refere às obrigações principais quanto acessórias) e somente após analisar todos os documentos, esclarecimentos e provas apresentados, lavrou as autuações.

Ao contrário do que alega a defesa, a fiscalização não se baseou em indícios fundamentados em amostragem, mas se ateve exatamente à busca da verdade real. Diligenciou e buscou informações referentes às empresas prestadoras e verificou, inclusive, que tais empresas não possuíam empregados.

Quanto aos argumentos da defesa de que a fiscalização indicou apenas genericamente alguns contratos para caracterizar o vínculo empregatício de segurados de 85 pessoas jurídicas e de que houve apenas uma indicação “genérica” de que as cláusulas do contrato de prestação de serviços são de objetivo padrão, tais argumentos não têm o condão de elidir o lançamento.

Primeiramente, a “amostragem” citada no item 13.5 do Relatório Fiscal refere-se a registros contábeis que correspondem à apenas um dos indícios considerados pela fiscalização que a levaram a concluir pela contratação fraudulenta de pessoas jurídicas para mascarar a contratação de segurados empregados.

Isso porque tais registros demonstram/apontam: 1) o tratamento diverso dado à pessoa jurídica, cujas despesas eram contabilizadas como sendo de pessoa física; 2) pagamentos efetuados a sócios de pessoas jurídicas a título de treinamento, aperfeiçoamento, provas e certificações na área de tecnologia (atividade-fim do sujeito passivo); e 3) pagamentos a sócios de verbas inerentes às que são pagas a empregados, tais como: adiantamento para viagem, condução, estacionamento e pedágio, diárias nacionais e internacionais, lanches e refeições, passagens aéreas/terrestres, reembolso de quilometragem, táxi, telefones celulares, ajuda de custo, aviso prévio e indenizações trabalhistas, combustíveis e lubrificantes, hospedagens nacionais e internacionais, despesas com material de expediente, reembolso de viagens nacionais e internacionais, PAT, rescisões de contrato, vale-transporte, dentre outras relacionadas no Anexo 13.

Em segundo lugar, embora não tenham sido transcritos no Relatório Fiscal todos os contratos firmados, há de se ressaltar que os contratos anexados aos autos (às fls. 183/311 do processo 10166.722715/2011-49) possuem sim cláusulas semelhantes àquelas transcritas, principalmente no que tange ao formulário “Especificações de Serviços”, não merecendo acolhida a alegação da defesa de que, devido a multiplicidade de atividades e contratações, os contratos não possuíam cláusulas padrão.

Cabe registrar que o contribuinte não trouxe aos autos, em sede de defesa, documentos/contratos capazes de desconstituir as conclusões da fiscalização quanto à semelhança entre as cláusulas dos contratos analisados.

Cumprir destacar, mais uma vez, que tais informações não foram, exclusivamente, os motivos ensejadores dos lançamentos, mas serviram para corroborar todos os fatos apurados pela fiscalização relacionados à remuneração de segurados através de empresas interpostas, conforme será demonstrado a seguir.

REMUNERAÇÃO ATRAVÉS DE EMPRESAS INTERPOSTAS

A fiscalização, com base nas provas obtidas durante o procedimento fiscal, concluiu que o sujeito passivo montou uma estrutura para viabilizar o pagamento de remunerações a trabalhadores com a utilização de interpostas pessoas para, de maneira imprópria, reduzir montantes dos tributos devidos, o que gerou prejuízos ao fisco e aos direitos dos trabalhadores.

Na defesa, o interessado nega a existência de simulação e garante que a contratação de serviços relacionados a sua atividade-fim é legítima e alega que os fatos apontados pela fiscalização não são suficientes para comprovar a existência da fraude.

A defesa argumenta ainda que o fato de o empresário ter prestado serviço à empresa, na condição de pessoa física, em período anterior ou mesmo durante o período fiscalizado, não autoriza a fiscalização a concluir que existe vínculo de emprego entre o impugnante e os sócios das contratadas.

Realmente, tal fato, por si só, em que pese a sua relevância, não é suficiente para concluir pela existência dos vínculos. Porém, quando analisado conjuntamente com os demais elementos fáticos que embasam o lançamento, aponta sim para a existência de um esquema fraudulento montado pelo sujeito passivo com o intuito de reduzir a sua carga tributária, uma vez constatado a contratação de segurados empregados sob o manto de contratos com pessoas jurídicas.

Diga-se que são muitos os fatos detectados durante a ação fiscal que reforçam a conclusão de que na realidade a prestação de serviços se deu entre pessoa jurídica (contribuinte) e pessoas físicas (sócios das pessoas jurídicas cujas faturas foram consideradas remuneração de segurados empregados).

Conforme relatado, para atingir os seus objetivos sociais, o sujeito passivo contratava profissionais para realizarem tarefas diretamente ligadas às suas áreas organizacionais e institucionais. Tais contratações eram feitas por intermédio de pessoas jurídicas (prestadoras de serviço), unipessoais, que não possuíam empregados.

Os serviços eram prestados pessoalmente pelos sócios, que emitiam notas fiscais sequenciais pelos serviços prestados, o que demonstra, além da pessoalidade na prestação dos serviços, a exclusividade na prestação dos serviços ao autuado. Registre-se que tais conclusões não foram infirmadas pela defesa.

Verificou-se que empresas foram contratadas para assumir cargos e para prestar serviços de gestão de atividade-fim da autuada, como é o caso da contratação da pessoa jurídica Patrícia Orlandini Lao, para executar serviços de gerência em manutenção e suporte, e da Consin Consultoria em Tecnologia da Informação Ltda, para prestar serviços de gerência em contas (respectivamente, fls. 211 e 275 do processo 10166.722715/2011-49).

Ora, o fato de sócios de pessoas jurídicas contratadas assumirem cargos dentro da estrutura organizacional da autuada constitui mais um forte indício de que tais profissionais, em verdade, eram segurados empregados do sujeito passivo e que se encontravam subordinados às diretrizes empresariais por ele traçadas.

Constatou-se ainda que:

- empresas prestadoras de serviços não tinham sede própria e seus endereços coincidem com endereços residenciais;
- a partir da análise dos contratos juntados às fls. 183/323 do processo 10166.722715/2011-49 1, verifica-se que é imposta às empresas/sócios uma carga horária de prestação de serviços de 176 horas mensais, que equivale a 44 horas de trabalho semanais. Tal carga equivale, considerando os dias úteis contidos na maior parte dos meses do ano, a um trabalho de 8 horas diárias, obrigando ao trabalhador/sócio a uma dedicação exclusiva e não eventual à autuada;

- os pagamentos feitos às empresas contratadas ocorriam mensalmente, no 5º dia útil do mês subsequente ao da prestação dos serviços, o que corresponde a procedimento similar ou coincidente com o prazo de pagamento dos empregados da autuada;
- registros contábeis apontam que o sujeito passivo contabilizava despesas de pessoas jurídicas como sendo de pessoas físicas;
- o sujeito passivo efetuava pagamentos a sócios de pessoas jurídicas a título de treinamento, aperfeiçoamento, provas e certificações na área de tecnologia (atividade-fim do sujeito passivo), além verbas inerentes às que são pagas a empregados, tal como as já citadas no item anterior.

Ou seja, em que pese o inconformismo da defesa, tem-se que os elementos acima mencionados são mais do que suficientes para comprovar a existência da simulação na contratação de segurados (pessoas físicas) por intermédio de pessoas jurídicas.

Por fim, ressalte-se que não tem razão o impugnante ao alegar que se aplica ao presente caso o disposto na Lei nº 11.196/2005, artigo 129 e que, portanto, não incidiriam contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a pessoas físicas, por pessoas jurídicas, em contraprestação pelo trabalho realizado, desde que de natureza intelectual, ainda que houvesse a presença de todos os pressupostos da relação de emprego ou, de outra forma, que a prestação fosse realizada por um segurado vinculado ao RGPS na condição de empregado.

Primeiramente porque as normas que estabelecem as hipóteses de incidência das contribuições para previdência social não foram alteradas pela norma mencionada e segundo porque ela se refere aos serviços que, de fato, sejam prestados por pessoa jurídica, o que não é o caso.

Lei nº 11.196/2005

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (grifou-se).

O contrato de trabalho é um contrato realidade. A qualificação jurídica que as partes venham a dar para a relação do trabalho é irrelevante.

Nesse ponto é importante destacar que a fiscalização não considerou o segurado como empregado com fulcro na legislação trabalhista, mas com suporte na legislação previdenciária. É inerente à função de fiscalização constatar a existência ou não da relação empregatícia entre a empresa fiscalizada e as pessoas físicas que lhe prestam serviço independentemente da forma como foram contratadas.

O reconhecimento do vínculo previdenciário entre a atuada e os segurados, na qualidade de empregados para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias, é independente do exame na Justiça Trabalhista, a quem compete reconhecer o vínculo trabalhista e os direitos dele advindos.

Aliás, nesse aspecto, cabe ressaltar que a fiscalização agiu diligentemente ao colacionar aos autos documentos extraídos de Reclamatórias Trabalhistas impetradas contra a atuada, nas quais os reclamantes afirmam que trabalharam para a atuada como prestadores de serviços, na condição de pessoas jurídicas, mas que possuíam, em verdade, verdadeiro vínculo empregatício com a empresa contratante (fls. 312/431 do processo 10166.722715/2011-49).

E, por fim, cabe ressaltar o teor do documento de fls. 324 do processo 10166.722715/2011-49, que instruiu umas das reclamações trabalhistas impetradas contra o sujeito passivo, que comprova o pagamento de verbas eminentemente trabalhistas a sócios das empresas contratadas, como férias e 13º salário, mas que, no caso, foram pagas sob denominação diversa, quais sejam, “bônus de resultado” e “bônus de permanência”, respectivamente, com o intuito de mascarar a sua real natureza.

Assim, diante do contexto acima narrado, não há como acatar a alegação da defesa de que as contratações dos serviços por intermédio das empresas interpostas se deram de forma legal, com observância à legislação trabalhista e previdenciária.

Registre-se que o contribuinte não colacionou aos autos qualquer documento capaz de desconstituir as conclusões do auditor fiscal quanto à existência do esquema fraudulento apontado.

Repise-se que as provas dos autos são contundentes em evidenciar o esquema fraudulento arquitetado pelo autuado, envolvendo a contratação de segurados empregados por intermédio de empresas interpostas, com o objetivo de diminuir os custos tributários e trabalhistas da empresa.

Nesse caso, consoante disposto no CTN, artigo 118, para os fins de definição do fato gerador, deve-se abstrair a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes. Ou seja, ocorrendo o ato jurídico que a lei tributária define como fato gerador, nasce a obrigação tributária, prevalecendo a materialidade e a verdade real, em detrimento das formalidades praticadas.

Nos termos da Lei nº 8.212/1991, artigo 33 (com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009), compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil o planejamento, a execução, o acompanhamento e a avaliação das atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias:

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.

Tal atividade envolve o dever de efetuar a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, conforme disposto no CTN, artigo 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifo nosso)

Evidentemente, quando o legislador estabeleceu o dever da autoridade fiscal de efetuar o lançamento, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável.

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

Como toda prerrogativa decorre de um dever, uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza-se de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Ou seja, uma vez evidenciada a simulação, não resta outra opção à fiscalização a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o contribuinte e seus prestadores.

Nesse mesmo sentido, dispõe o CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (grifo nosso)

Diante dos dispositivos acima mencionados, resta evidente a possibilidade de o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil desconsiderar os atos e fatos simulados e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

No presente caso, há de se destacar o que segue.

A Lei nº 8.212/1991, que estabelece as regras que regem a filiação obrigatório de trabalhadores ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, dispõe:

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

I - como empregado:

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

Assim, uma vez constatado que há a vinculação obrigatória de um trabalhador ao RGPS, como no caso em tela, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual a prestação se deu para, com base na realidade emergente, apurar contribuições devidas e condutas incompatíveis com a legislação aplicável.

Corroborando, o RPS dispõe:

Art.229.

[...]

§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 (grifo nosso)

Do exposto, percebe-se que não podem prosperar as alegações da impugnante de que o agente fiscal não poderia, no exercício de suas atribuições, desconsiderar um contrato ou ato jurídico praticado entre duas pessoas jurídicas, ainda que uma delas seja empresa prestadora de serviços intelectuais.

Também não pode prosperar a alegação de que seria necessária a proposição de uma ação judicial, nos termos do Código Civil, artigo 50, para requerer a despersonalização das pessoas jurídicas que teriam prestado os serviços para só depois lançar as contribuições sociais. Isso porque o ato da fiscalização não foi uma despersonalização, que seria a anulação definitiva da personalidade jurídica, e sim o reconhecimento de que, apenas no que se refere aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, a relação se deu, diretamente, entre os trabalhadores (sócios das empresas) e o sujeito passivo.

Ressalte-se que em nenhum momento a fiscalização indicou que as pessoas jurídicas que emitiram as notas fiscais pelos serviços prestados inexistiam ou inexistem. Disse apenas que os serviços por elas faturados não foram prestados numa relação entre pessoas jurídicas autônomas, mas entre o tomador (sujeito passivo) e os trabalhadores (sócios das pessoas jurídicas), conclusão essa com a qual ora se corrobora.

Pelas mesmas razões, o fato de essas pessoas jurídicas terem sido regularmente constituídas não tem o condão de impedir o lançamento de contribuições devidas em decorrência da prestação de serviços pelos sócios na condição de segurados empregados.

Em sua impugnação, o sujeito passivo invoca, ainda, o princípio constitucional da livre iniciativa para justificar seus atos e desqualificar as conclusões da fiscalização. Esse princípio é de fato importantíssimo na ordem jurídica brasileira. Contudo, não dá ao contribuinte o direito de reduzir sua carga tributária por meio de atos e documentos que não espelhem a realidade. O planejamento tributário é válido quando realizado por meio de atos e negócios verdadeiros, compatíveis com a lógica e com alguma finalidade negocial, mas esse não é caso da empresa atuada.

Assim, correto o procedimento do auditor fiscal, que buscou a realidade subjacente e lançou os tributos devidos.

ARBITRAMENTO

A impugnante alega que o arbitramento da base de cálculo realizado pela fiscalização é nulo e que o valor considerado é equivocado. Aduz que cabia à fiscalização o ônus da prova de não-veracidade dos documentos apresentados para justificar, não diretamente o arbitramento realizado, mas uma prévia instauração do procedimento de arbitramento.

Afirma que em nenhum momento foi intimada a apresentar manifestação quanto ao arbitramento da base de cálculo efetuada, o que viola o devido processo legal. Contudo, tais alegações não merecem prosperar.

Conforme relatado, a fiscalização apurou que a contabilidade e a folha de pagamentos do contribuinte não registravam o movimento real da remuneração efetivamente paga a segurados a seu serviço, sobretudo remunerações pagas com a utilização de empresas interpostas.

Nesses casos, cabe ao auditor fiscal lançar as importâncias que entender serem devidas, nos termos da Lei nº 8.212/1991, artigo 33:

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).

[...]

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do

recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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)

Nesse sentido, o RPS define como “documento deficiente” aquele que não preenche as formalidades legais, que contenha informação diversa da realidade ou omite informação verdadeira:

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 omite informação verdadeira. (grifos nossos)

Destaque-se ainda que, ao contrário do que alega a defesa, o arbitramento foi realizado conforme determina o CTN, artigo 148:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (grifos nossos)

O processo regular a que se refere o artigo corresponde ao procedimento de lançamento efetuado pela fiscalização e não a um processo autônomo, como sustenta a defesa.

Ocorrendo recusa, sonegação ou apresentação deficiente de documento ou informação, ou ainda, se ficar constatado que a contabilidade do contribuinte não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, como no caso, a fiscalização deve apurar, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas e lançá-las, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Assim, se em sede de defesa tivessem sido apresentadas provas concretas de que tivesse ocorrido erro na apuração da base de cálculo, e não apenas alegações genéricas (como no presente caso), o lançamento poderia ser revisto, se necessário.

Portanto, diante das circunstâncias evidenciadas e em razão da primazia da verdade material sobre a formal, acertado o procedimento fiscal adotado pela fiscalização em arbitrar as importâncias devidas a título de contribuição previdenciária, ressaltando-se que durante a ação fiscal e no prazo de defesa nenhuma prova foi apresentada capaz de desconstituir o lançamento fiscal.

PARECERES CITADOS PELA DEFESA

Os pareceres citados pela defesa (Pareceres MPS/CJ nºs 172/1992, 1.747/1999, 1.800/1999, 1.172/1998 e 1.045/1997) não têm o condão de afastar as constatações e conclusões fundamentadas da autoridade lançadora.

Inicialmente, cumpre destacar que, nos termos da Portaria RFB nº 10.875/2007, artigo 36 (citado pela própria defesa) somente vinculam a fiscalização, bem como os julgadores da RFB, os pareceres emitidos pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social - MPS que foram aprovados pelo Ministro de Estado.

Ademais, cumpre destacar que a fiscalização não desrespeitou os atos citados pela defesa. Conforme aludido, a fiscalização não extrapolou sua competência e nem invadiu a da Justiça ou do Ministério do Trabalho, a quem compete a fiscalização do fiel cumprimento da legislação trabalhista.

Como também restou evidenciado, o relatório fiscal demonstrou a existência dos requisitos essenciais à configuração do vínculo dos segurados com a previdência social, respeitando o direito a ampla defesa.

Portanto, não há que se falar em desrespeito às normas emanadas, nulidade improcedência ou cancelamento das autuações.

CONTRIBUIÇÕES SUPOSTAMENTE RECOLHIDAS

Quanto ao alegado recolhimento de tributos e suposto cumprimento das obrigações fiscais pelas pessoas jurídicas, tais argumentos são incapazes de afastar a realidade fática fartamente comprovada através dos documentos acostados aos autos.

Uma pessoa jurídica, com personalidade jurídica própria, não pode se aproveitar de recolhimento efetuado por terceiros (pessoa jurídica com personalidade distinta).

Logo, não há como abater do débito da autuada, tributos porventura recolhidos pelas pessoas jurídicas contratadas.

Há que se destacar ainda que o lançamento das contribuições devidas pelos segurados na qualidade de empregados não corresponde a cobrança de tributo em duplicidade.

O trabalhador pode prestar serviço como contribuinte individual e, concomitantemente, exercer atividade como empregado. Não há impedimento legal para que um trabalhador possa ser empregado de uma empresa e contribuinte individual em outra. Nessa situação o recolhimento das contribuições deve ser feito nas duas categorias, observando o limite máximo do salário-de-contribuição.

Assim, conforme informado no relatório fiscal (item 13.16), para o cálculo da contribuição dos segurados, como alguns trabalhadores, além de receberem salários na qualidade de segurados empregados, também recebiam remunerações complementares, não declaradas em GFIP, por intermédio de suas próprias empresas, a fiscalização considerou o limite máximo do salário de contribuição e lançou a diferença de contribuições no levantamento "L2 - CARACTERIZAÇÃO EMPREGADO CS".

CARACTERIZAÇÃO DO DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO

Ao contrário do que alega a impugnante, a fiscalização demonstrou que a prática empresarial realizada caracteriza-se como fraude e simulação.

Em que pesem os argumentos de que as empresas constituídas para prestação dos serviços apresentavam declarações, mantinham contabilidade regular e pagavam os tributos, ou ainda, de que se sua intenção fosse sonegar não teria declarado como despesa os valores pagos, tais fatos não descaracterizam a prática verificada pela fiscalização.

Nos termos da Lei nº 4.502/1964, artigos 71,72 e 73:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como demonstrado nos autos, a fiscalização concluiu que a prestação remunerada por meio de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas na realidade se tratava da execução de um contrato entre uma pessoa física subordinada e uma pessoa jurídica (a impugnante).

As empresas formalizaram a contratação de serviços como se fosse entre pessoas jurídicas, quando na realidade se tratava de contratação de pessoas físicas. Os contratos firmados tinham a finalidade de acobertar, de fato, a contratação e utilização de segurados empregados, procurando mascarar a formalização da relação de trabalho e evitando, conseqüentemente, que a autuada se responsabilizasse pelos encargos trabalhistas e previdenciários que seriam devidos.

Portanto, restou comprovado que a autuada e as pessoas jurídicas praticaram fraude e tentaram empreender verdadeira simulação na condução de seus negócios, não havendo que se falar que houve apenas uma forma equivocada de se estruturar administrativa, contábil e fiscalmente, como pretende a impugnante.

Portanto, a conduta de simulação adotada justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, que deve ser mantida.

MULTA CONFISCATÓRIA.

O contribuinte alega que as penalidades aplicadas no percentual de 150% ultrapassam os limites do bom senso e da moralidade, para se transformar em verdadeiro ato confiscatório.

Em que pesem as considerações do impugnante, verifica-se que o auditor fiscal aplicou corretamente a multa com base na legislação de regência. À fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil não assiste o direito de questionar a lei, mas tão somente, o de zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade fiscal está vinculada, por força do no CTN, art. 142, parágrafo único.

A arguição de inconstitucionalidade suscitada, de que os dispositivos legais que fundamentam a multa aplicada estão em dissonância com a CF/1988, artigo 150, inciso IV, não será objeto de apreciação no âmbito administrativo. Isso porque não compete à autoridade administrativa declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei. Tal competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

Ademais, conforme expressa vedação contida no Decreto 70.235/1972, art. 26-A, este órgão julgador não pode afastar a aplicação de norma válida no ordenamento jurídico sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. 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.

COTAS SALÁRIO-UTILIDADE

A fiscalização também considerou como fato gerador de contribuições sociais os valores pagos pelo sujeito passivo a segurados empregados a título de cota-utilidade, através de cartões pré-pagos, registrados na contabilidade.

A defesa alega que tais quantias não possuem natureza salarial, já que foram pagas com observância ao disposto na CLT, artigo 458, §§2º e 3º, além de estarem previstas em Acordo Coletivo de Trabalho.

A Lei nº 8.212/1991, artigo 28, inciso I, assim dispõe:

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.

Diga-se que a regra primária é a tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a exceção encontra-se prevista na Lei 8.212/1991, art. 28, § 9º, que assim dispõe:

Art. 28

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

- a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;*
- b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*
- c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*
- d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da*

remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

e) as importâncias:

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP;

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965;

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais;

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT.

y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)

Considerando que a verba paga a título de “cota-utilidade” em comento não se encontra inserida no rol da Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, acima reproduzido, entende-se que, ao contrário do que defende a autuada, a autoridade fiscal agiu com acerto ao considerar que os valores pagos a esse título inserem-se no campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para terceiros.

Enfatize-se que a Lei nº 8.212/1999 instituiu o plano de custeio da Seguridade Social e, dado a sua especificidade, deve ser obrigatoriamente observada.

A verba sob análise foi paga a segurados empregados através de cartão pré-pago, em quantia certa, pré-estipulada que, segundo a defesa, conforme acordo coletivo de trabalho, destinava-se a suprir as necessidades do trabalhador com vestuário, educação, transporte, assistência médica, etc.

Ocorre que, em que pese os esforços do sujeito passivo em comprovar a origem e a destinação dos valores recebidos pelos empregados, e de que tal verba não possui natureza salarial nos termos da CLT, o fato é que não há previsão na legislação previdenciária para que valores pagos a título de salário-utilidade, nos moldes como foram concedidos aos segurados, sejam excluídos do campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

O lançamento, portanto, deve ser integralmente mantido.

Pois bem. Entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

A começar, é necessário reafirmar que o conceito de salário-de-contribuição está disciplinado no artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, que define o salário-de-contribuição como a totalidade das remunerações auferidas pelo trabalhador, de forma direta ou indireta, como contraprestação pelo serviço prestado.

Nesse sentido, ficou devidamente comprovado que os valores creditados por meio de cartões pré-pagos, denominados “Cota Utilidade”, possuíam natureza remuneratória, uma vez que eram utilizados para cobrir despesas do dia a dia dos empregados, como alimentação e transporte, elementos essenciais para o exercício de suas funções.

A tentativa da Recorrente de classificar tais valores como prestações *in natura* não encontra amparo na legislação vigente. A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu artigo 458, é clara ao dispor que as prestações *in natura* integram o salário quando fornecidas como contraprestação ao trabalho. Alegações de que os pagamentos estariam respaldados por acordos coletivos também não se sustentam, pois a legislação é inequívoca ao determinar que convenções ou acordos coletivos não podem afastar a incidência de contribuições sociais sobre valores que, pela sua natureza, constituem salário-de-contribuição.

Outro ponto relevante refere-se à utilização de empresas interpostas para a prestação de serviços relacionados à atividade-fim da empresa.

A fiscalização identificou que essas empresas, em sua maioria unipessoais, atuavam apenas como um artifício para disfarçar relações empregatícias. Provas contundentes foram colhidas durante o procedimento fiscal, incluindo contratos padronizados, controle direto por parte da Recorrente sobre os trabalhadores, fixação de horários e concessão de benefícios característicos de empregados, como vales-transporte e reembolsos de despesas. Essas evidências deixam claro que a verdadeira natureza da relação era de emprego, sendo a interposição de pessoas jurídicas uma tentativa de reduzir a carga tributária de forma indevida.

A Recorrente também argumenta que a desconsideração da personalidade jurídica das empresas interpostas violaria o princípio da livre iniciativa.

Entretanto, é imprescindível observar que o princípio da livre iniciativa não é absoluto e deve ser exercido dentro dos limites da legalidade.

Ademais, conforme asseverado pela decisão recorrida, não pode prosperar a alegação de que seria necessária a proposição de uma ação judicial, nos termos do Código Civil, artigo 50, para requerer a despersonalização das pessoas jurídicas que teriam prestado os serviços para só depois lançar as contribuições sociais.

Isso porque o ato da fiscalização não foi uma despersonalização, que seria a anulação definitiva da personalidade jurídica, e sim o reconhecimento de que, apenas no que se refere aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, a relação se deu, diretamente, entre os trabalhadores (sócios das empresas) e o sujeito passivo.

No presente caso, ficou demonstrado que as empresas interpostas eram constituídas apenas para mascarar relações de emprego, configurando evidente desvio de finalidade.

Outro aspecto levantado pela Recorrente diz respeito ao suposto cerceamento de defesa. Alega-se que o procedimento fiscal não teria observado o devido processo legal, prejudicando a ampla defesa.

Contudo, essa alegação carece de fundamento, pois a Recorrente foi devidamente cientificada de todas as etapas do procedimento e teve plena oportunidade de apresentar impugnação e recursos. Além disso, os relatórios fiscais são claros e detalhados, apresentando a base legal e os elementos fáticos que embasaram o lançamento.

É importante destacar que o princípio do contraditório não exige apenas a possibilidade formal de defesa, mas também que essa defesa seja efetiva. No caso concreto, a Recorrente apresentou extensas manifestações e documentação, que foram devidamente analisadas pela DRJ.

Ainda sobre a questão do arbitramento da base de cálculo, é necessário esclarecer que tal medida é autorizada pelo artigo 148 do Código Tributário Nacional (CTN), quando os elementos apresentados pelo contribuinte forem considerados insuficientes ou não confiáveis.

No presente caso, o arbitramento foi realizado com base em dados contábeis e financeiros fornecidos pela própria Recorrente, complementados por informações colhidas pela fiscalização. Assim, não há que se falar em ilegalidade ou falta de transparência no procedimento adotado.

Para além do exposto, destaca-se a aplicação da multa qualificada, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, em virtude da configuração de fraude. A conduta da Recorrente ao utilizar empresas interpostas para mascarar relações empregatícias caracteriza evidente dolo, justificando a qualificação da multa de ofício.

Dessa forma, conclui-se que a decisão recorrida analisou de forma ampla e criteriosa os argumentos apresentados pela Recorrente, fundamentando-se em elementos concretos e em estrita observação à legislação aplicável. Não há, portanto, qualquer ilegalidade ou arbitrariedade na manutenção do lançamento.

Enfrentada as questões acima, deve ser observado, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 196, *in verbis*:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Dessa forma, no caso dos autos, em que se discute apenas multa por descumprimento de obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%, nos termos da Súmula CARF nº 196.

E, ainda, sobre a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, estribada no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, cabe ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de que sejam recalculadas as multas, aplicando-se a retroatividade benigna, da seguinte forma: a) até a competência 11/2008, reduzi-la ao percentual de 20%, nos termos da Súmula CARF nº 196; b) a partir da competência 12/2008, aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite