



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

Processo n° 13896.721090/2011-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.562 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA
Recorrente ALTRAN CONSULTORIA EM TECNOLOGIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES SEGURADO EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO.

Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Com fulcro no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela impugnante, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram a exigência fiscal, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

VALORES CONCEDIDOS A TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA E/OU CARTÃO - VALE SUPERMERCADO. INCIDÊNCIA

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUSÊNCIA PREVISÃO LEGAL.

Com esteio no artigo 28, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/91, c/c a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, as verbas pagas aos segurados empregados a título de auxílio alimentação somente não integrarão a base de cálculo das contribuições previdenciárias quando concedidas *in natura*, não alcançando, portanto, aquelas fornecidas em pecúnia e/ou cartão.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. PLANO EDUCACIONAL/AUXÍLIO EDUCAÇÃO. HIPÓTESE DE ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA. INOBSERVÂNCIA REQUISITOS LEGAIS. EXTENSÃO À TOTALIDADE DOS FUNCIONÁRIOS.

De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, os valores concedidos aos funcionários e diretores da empresa a título de Plano Educacional/Auxílio Educação, conquanto que extensivo a sua totalidade, estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Tendo a contribuinte pago aludida verba somente a parte de seus segurados empregados e/ou diretores, caracteriza-se como salário indireto, sujeitando-se, assim, à incidência das contribuições previdenciárias.

VERBA DENOMINADA *PROPRIEDADE INTELECTUAL*. AUSÊNCIA MOTIVAÇÃO LANÇAMENTO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.

Não tendo a autoridade lançadora se desincumbido do ônus de comprovar que a verba intitulada *Propriedade Intelectual* se reveste da natureza remuneratória, a partir de esclarecimentos solicitados à contribuinte, na forma que exige o artigo 142 do Código Tributário Nacional, impõe-se reconhecer a improcedência de referida rubrica, em face do vício de motivação.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE. EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA - AI 68. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Autuação Fiscal, pertinente ao descumprimento da obrigação principal, declarada improcedente em parte, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, o que se vislumbra na hipótese vertente, quanto à verba denominada *Propriedade Intelectual*.

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.

Constatando-se a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores e/ou sócios desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA CONDUTA PARA APLICAÇÃO

DA MULTA QUALIFICADA - PROCEDÊNCIA DA
DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - PESSOAS
JURÍDICAS E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Sendo procedente o lançamento pela prática simulatória de contratação de empresas interpostas, mas com todas as características de vínculo de emprego, comprovada encontra-se a conduta fraudulenta que enseja a procedência da aplicação da multa qualificada.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido e dos lançamentos; e II) Pelo voto de qualidade, no mérito, dar provimento parcial para: a) excluir das exigências fiscais a verba intitulada de Propriedade Intelectual, inclusive do AIOA 68 nº 37.316.223-5; e b) desqualificar a multa para todos os levantamentos, exceto para os decorrentes da caracterização do vínculo de emprego. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, e Igor Araújo Soares, que davam provimento parcial em maior extensão, porque afastavam, também, a qualificação da multa de ofício para todos os levantamentos e a conselheira Carolina Wanderley Landim, que dava provimento parcial em maior extensão ainda, para afastar, também, a incidência sobre a parcela Vale Supermercado. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

ALTRAN CONSULTORIA EM TECNOLOGIA LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Campinas/SP, Acórdão nº 05-37.420/2012, às fls. 2.241/2.282, que julgou procedentes em parte os lançamentos fiscais, lavrados em 08/06/2011, referentes às contribuições sociais devidas pela empresa ao INSS, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, assim caracterizados o(s) sócio(s) e demais funcionários das empresas prestadoras de serviços elencadas/listadas nos autos, cuja personalidade jurídica fora desconsiderada pela fiscalização, em relação ao período de 01/2008 a 12/2008, conforme Relatório Fiscal, às fls. 77/116, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração e respectivos levantamentos:

- 1) **AIOP nº 37.316.224-3** – Contribuições Sociais relativas à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;
- 2) **AIOP nº 37.316.221-9** - Contribuições Sociais concernentes à parte dos segurados;
- 3) **AIOP nº 37.316.222-7** – Contribuições Sociais relativas à parte destinada a Terceiros;
- 4) **AIOA nº 37.316.223-5** – **Auto de Infração Código 68** – Multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicada nos termos do artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com omissões e/ou incorreções correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias;
 - a) **J1, J2, J12, J22, S1 e S2** - Valores pagos a empregados que recebiam na condição de empresas, as quais tiveram a personalidade jurídica desconsiderada. A autuada tinha por costume remunerar seus empregados como pessoa jurídica, mascarando a real situação jurídica, de empresa, entre as partes. Essa prática deu azo ao Termo de Ajustamento de Conduta - TAC firmado com o Ministério Público do Trabalho nº 40/2008 (PI nº 17.760/2007).

De acordo com o Relatório Fiscal, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios e demais funcionários como segurados empregados da autuada, tendo em vista que do exame da documentação apresentada pela contribuinte, verificou-se a existência dos requisitos do vínculo empregatício entre àqueles e a recorrente, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a não eventualidade, a subordinação, a pessoalidade e a onerosidade.

b) **FP e FP2 - EMPREGADOS EM FOLHA DE PAGAMENTO E FORA DA GFIP** - valores referentes às diferenças constatadas entre as folhas de pagamento e informações em GFIP, em relação às competências 08/2008 e 13/2008;

c) **UT e US - COTA UTILIDADE** - Importâncias concedidas aos empregados a título de Ajuda Educacional; Diária de Viagens - 50%; Propriedade Intelectual;

Reembolso de KM de até 30%; e Vale Supermercado, no decorrer do período de 01/2008 a 13/2008;

Ainda de conformidade com o Relatório Fiscal, mais precisamente item 9, o fiscal autuante aplicou a multa qualificada inscrita no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, relativamente ao mês de dezembro de 2008, por considerar que a contribuinte agiu de forma fraudulenta, *ao adotar a conduta de utilização de empresas interpostas, na contratação de seus empregados, bem como praticou sonegação de contribuições previdenciárias e de terceiros - outras entidades e fundos, conduta esta que é trata nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964;*

Inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às fls. 2.348/2.434, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar os documentos colacionados aos autos junto à impugnação, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Acrescenta que, ao contrário do que restou consignado no Acórdão recorrido, a contribuinte em nenhum momento confessou ou mesmo *“declarou expressamente, que as 130 pessoas jurídicas listadas na planilha apresentada, com base em 01/01/2008, NA VERDADE, tratavam-se de empregados celetistas [...]”*, seja porque o *signatário das respostas formuladas à D. Fiscalização* não detinha qualquer poder para tanto, ou em razão do conteúdo das respostas não possuírem essa natureza de confissão.

Em defesa de sua pretensão, assevera que *a Celebração de TAC não produz efeitos tributário e previdenciários*, concluindo que a conduta da autoridade julgadora de primeira instância e, bem assim, do fiscal autuante está restringindo a atividade econômica e a livre iniciativa exercida pelas prestadoras de serviços, o que é vedado pelo artigo 170, parágrafo único, da Constituição Federal, o qual estabelece que limitações dessa natureza somente poderão ocorrer mediante lei.

Suscita não fazer qualquer sentido o fundamento do Acórdão recorrido de que a caracterização dos segurados empregados não representa a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, o que só poderia ocorrer via sentença judicial.

Sustenta que os serviços prestados pelas empresas contratadas têm natureza intelectual e obedecem aos preceitos inscritos no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que possibilita a prestação desses tipos de serviços por pessoas jurídicas, na linha inclusive da jurisprudência administrativa firmada pelo antigo 1º Conselho de Contribuintes.

Ainda em sede de preliminar, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando a autuação em meras presunções.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, bem como do histórico e das atividades desenvolvidas pela recorrente, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto que lastreou-se em constatações e indícios desprovidos de qualquer comprovação, o que afasta a possibilidade de se declarar a responsabilidade subsidiária ora imputada.

Opõe-se ao lançamento em comento, defendendo não haver a devida comprovação da existência dos requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício entre os prestadores de serviços, funcionários das empresas desconsideradas, e a recorrente, de maneira a fundamentar a pretensão fiscal, não tendo a autoridade lançadora se aprofundado no exame dos documentos ofertados pela contribuinte durante a fiscalização, os quais seriam capazes de rechaçar qualquer entendimento a respeito da relação laboral.

Reforça que o procedimento fiscal adotado pela autoridade lançadora encontra-se apoiado em meras presunções/subjetividades, a partir de critérios discricionários, sem nenhuma comprovação dos fatos imputados. Isto porque, para se concluir que 130 pessoas físicas estariam prestando serviços de natureza empregatícia mediante PJ, escora-se tão somente em *Termo de Ajustamento de Conduta com o Ministério Público pelo qual se comprometeu a não contratar empregados por intermédio de pessoa jurídica*, bem como em 02 (duas) reclamações trabalhistas isoladas, cujo período de discussão não se referiam ao período autuado e nas quais foram celebrados acordos nos quais não houve o reconhecimento de vínculo de emprego.

Em contraposição, explicita que juntou à impugnação cópias de outras reclamações trabalhistas, uma das quais *que tramitou perante a 2ª Vara da Justiça do Trabalho de Barueri, na qual foram julgados improcedentes os pedidos deduzidos pelo Reclamante Marcelo Telles Rodrigues Bussat*, demonstrando que a pretensão fiscal não encontra guarida na realidade dos fatos.

A corroborar seu entendimento, defende que os prestadores de serviços (03) adotados para fins da pretensa demonstração da relação empregatícia, não tiveram a subordinação comprovada pela fiscalização, rechaçando, assim, o entendimento levado a efeito no lançamento fiscal.

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do procedimento, sob o argumento de estar apoiada em simples suposições, sem a devida comprovação com fatos concretos, afastando-se das informações alegadas pela impugnante, declinando falta de robustez para afirmar a ação fiscal.

Aduz que nas contratações realizadas pela contribuinte *não havia habitualidade porque o contrato se encerrava no mesmo prazo em que se encerrava o Projeto*, como restou demonstrado no Contrato firmado com a sociedade TSG Tecnologia, Gerência e Sistemas Ltda. acostados aos autos, fatos suscitados na defesa inaugural e não contemplado pelo Acórdão recorrido.

Assevera que *os valores pagos pela Recorrente aos prestadores de serviços à título Bônus tratam-se de valores pagos em decorrência de ajustes contratuais em função de objetivos previamente estabelecidos pelas Partes com amparo em liberdade contratual, o que não demonstra de forma alguma a natureza salarial ou de bonificação de pessoa física de tais pessoas*.

Rechaça pontualmente/individualmente cada fundamento da autoridade lançadora para proceder o lançamento, inferindo que nenhum deles se apresenta como motivo

Documento assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 07/11/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/11/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

plausível para justificar a tributação na forma conduzida, mesmo porque não se pode cogitar na existência conjugada de todos os requisitos da relação laboral, consoante restou demonstrado no bojo da peça recursal.

Com mais especificidade, sustenta que a fiscalização não comprovou a ocorrência de subordinação entre a contribuinte e os prestadores de serviços, não logrando demonstrar que os gerentes executavam ordens de seus supostos superiores, bem como que exerciam poder de controle e disciplinar dentro da empresa, o que reforça a tese de não serem empregados da autuada.

Suscita a nulidade do lançamento, por entender que o Fisco não detém competência para reconhecer vínculo empregatício, especialmente quando procedido a partir de descon sideração de personalidade jurídica de empresas, sob pena de invasão de competência exclusiva da Justiça do Trabalho.

Acrescenta que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não é autoaplicável, dependendo, portanto, de regulamentação para produzir seus devidos efeitos, não podendo, assim, servir de amparo ao lançamento sob análise.

Contrapõe-se à exigência fiscal em comento, notadamente à descon sideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a consequente caracterização dos sócios como segurados empregados, sob o argumento de que os serviços de natureza intelectual podem ser prestados por pessoas jurídicas, com arrimo na legislação de regência, notadamente artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, c/c artigo 647 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, hipótese que se amolda precisamente ao caso vertente.

Relativamente aos pagamentos realizados pela empresa aos segurados empregados a título de “Cota Utilidade”, mais precisamente Auxílio Educação e Vale-Supermercado, eis que às diárias para viagem e reembolso de KM foram excluídos pela decisão recorrida, alega que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por não se revestirem da natureza remuneratória, destinados a retribuir o trabalho e pagos de maneira habitual, na linha, inclusive, que resta prescrito na CLT, aplicada subsidiariamente ao caso dos autos.

Argumenta que a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas representa uma verdadeira ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, não encontrando a exigência fiscal fundamento na Carta Magna.

Acrescenta que *o vale supermercado concedido pelo Recorrente aos seus empregados possuem natureza jurídica eminentemente indenizatória e não salarial, da mesma forma que as Bolsas de Estudo concedidas pela empresa aos seus funcionários.*

No que tange à multa qualificada aplicada em parte do período objeto da autuação, defende que *a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Relatório Fiscal.*

Em relação ao Auto de Infração pertinente ao pretenso descumprimento de obrigação acessória (AI 68), por deixar de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, alega que inexistindo a relação laboral entre a recorrente e os prestadores de serviços, igualmente, não há se falar em prestar informações dessa natureza, impondo seja decretada a improcedência da multa aplicada.

Argúi a inconstitucionalidade da TAXA SELIC, aduzindo para tanto, entre outros motivos, que sua instituição decorreu de resolução do Banco Central, e não por lei, não podendo, dessa forma, ser utilizada em matéria tributária, por desprezar o Princípio da Legalidade. Alega, ainda, tratar-se referida taxa de juros remuneratórios, o que a torna ilegal e inconstitucional. Traz à colação inúmeras decisões de nossos Tribunais.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Às fls. 2.498/2.584, 2.646/2.732 e 2.794/2.880, consta os demais Recursos Voluntários apresentados pela contribuinte em relação a cada autuação separadamente, contendo, porém, os mesmos fundamentos do primeiro, acima relatado.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Posteriormente, 22/01/2014, a contribuinte protocolizou nos autos do processo Pedido de Desistência Parcial, às fls. 2.967/2.969, relativamente ao período de 01/2008 a 10/2008, em razão da inclusão de parte dos débitos no parcelamento contemplado pela Lei nº 11.941/2009, exceto quanto ao AI nº 37.316.223-5, o qual permanece integralmente em discussão, diante da *flagrante ilegalidade de referida autuação fiscal*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo a análise das alegações recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, em face da contribuinte foram lavrados Autos de Infração em virtude da constatação do descumprimento das obrigações acessórias e principal abaixo discriminadas, no decorrer do período de 01/2008 a 12/2008, senão vejamos:

- 1) **AIOP nº 37.316.224-3** – Contribuições Sociais relativas à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;
- 2) **AIOP nº 37.316.221-9** - Contribuições Sociais concernentes à parte dos segurados;
- 3) **AIOP nº 37.316.222-7** – Contribuições Sociais relativas à parte destinada a Terceiros;
- 4) **AIOA nº 37.316.223-5** – **Auto de Infração Código 68** – Multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicada nos termos do artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com omissões e/ou incorreções correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias;

Com mais especificidade, em referidos Autos de Infração constam os seguintes levantamentos:

- a) **J1, J2, J12, J22, S1 e S2** - Valores pagos a empregados que recebiam na condição de empresas, as quais tiveram a personalidade jurídica desconsiderada. A autuada tinha por costume remunerar seus empregados como pessoa jurídica, mascarando a real situação jurídica, de empresa, entre as partes. Essa prática deu azo ao Termo de Ajustamento de Conduta - TAC firmado com o Ministério Público do Trabalho nº 40/2008 (PI nº 17.760/2007).

De acordo com o Relatório Fiscal, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios e demais funcionários como segurados empregados da autuada, tendo em vista que do exame da documentação apresentada pela contribuinte, verificou-se a existência dos requisitos do vínculo empregatício entre àqueles e a recorrente, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a não eventualidade, a subordinação, a pessoalidade e a onerosidade.

- b) **FP e FP2 - EMPREGADOS EM FOLHA DE PAGAMENTO E FORA DA GFIP** - valores referentes às diferenças constatadas entre as folhas de pagamento e informações em GFIP, em relação às competências 08/2008 e 13/2008;

- c) **UT e US - COTA UTILIDADE** - Importâncias concedidas aos empregados a título de Ajuda Educacional; Diária de Viagens - 50%; Propriedade Intelectual;

Reembolso de KM de até 30%; Vale Supermercado, no decorrer do período de 01/2008 a 13/2008;

Ainda de conformidade com o Relatório Fiscal, mais precisamente item 9, o fiscal autuante aplicou a multa qualificada inscrita no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, relativamente ao mês de dezembro de 2008, por considerar que a contribuinte agiu de forma fraudulenta, *ao adotar a conduta de utilização de empresas interpostas, na contratação de seus empregados, bem como praticou sonegação de contribuições previdenciárias e de terceiros - outras entidades e fundos, conduta esta que é trata nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964;*

De início, convém registrar que o Pedido de Desistência formulado pela contribuinte não tem o condão de afastar o exame meritório da demanda, uma vez referente ao período de 01/2008 a 10/2008, remanescendo em discussão, portanto, as competências 11, 12 e 13/2008, que englobam todos os levantamentos objeto da autuação.

PRELIMINAR NULIDADE DECISÃO RECORRIDA

Preliminarmente, requer a autuada a decretação da nulidade da decisão recorrida, por entender que a autoridade julgadora de primeira instância deixou de apreciar parte das alegações inseridas em sua defesa inaugural, em total preterição do direito de defesa da contribuinte.

Muito embora a contribuinte lance referida assertiva, não faz prova ou indica qual a efetiva omissão que o julgador guerreado teria incorrido, capaz de ensejar a preterição do seu direito de defesa. Como se observa do *decisum* atacado, de fato, a autoridade julgadora não adentrou a todas as alegações suscitadas pela então impugnante.

Tal fato isoladamente, porém, não tem o condão de configurar preterição do direito de defesa da contribuinte, mormente quando esta não afirma qual teria sido o prejuízo decorrente da conduta do julgador de primeira instância.

Ademais, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, a qual vem sendo observada por esta instância administrativa, entende que o simples fato de o julgador não dissertar a propósito de todas as razões recursais do contribuinte não implica necessariamente em nulidade da decisão, mormente quando a recorrente lança uma infinidade de argumentos desprovidos de qualquer amparo legal ou lógico, com o fito exclusivo de protelar a demanda, o que se vislumbra no caso vertente.

A corroborar esse entendimento, cumpre trazer à baila Acórdão exarado pela 5ª Turma do STJ, nos autos do HC 35525/SP, com sua ementa abaixo transcrita:

*“HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. NEGATIVA DE AUTORIA. **NULIDADE DA SENTENÇA**. LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA DO MAGISTRADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA.*

[...]

2. O só fato de o julgador não se manifestar a respeito de um ou outro argumento da tese defendida pelas partes não tem o condão de caracterizar ausência de fundamentação ou qualquer outro tipo de nulidade, por isso que não o exigem, a lei e a Constituição, a apreciação de todos os argumentos apresentados, mas que a decisão judicial seja devidamente motivada, ainda que por razões outras (Princípio da Livre Convicção Motivada e Princípio da Persuasão Racional, art.

157 do CPP). [...]” (Julgamento de 09/08/2007, Publicado no DJ de 10/09/2007)

Nesse sentido, basta que o julgador adentre as questões mais importantes suscitadas pelo recorrente, decidindo de forma fundamentada e congruente, para que sua decisão tenha plena validade.

No presente caso, extrai-se da defesa inaugural que a contribuinte traz à colação inúmeras alegações, inclusive, a propósito da suposta inconstitucionalidade da exigência fiscal, bem como outras que não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal, no entendimento do julgador de primeira instância. Assim, não se pode exigir que o julgador exponha e refute tais razões infundadas ou ilógicas.

Mais a mais, o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que, na apreciação das provas colacionadas aos autos e, conseqüentemente, das razões de fato e de direito suscitadas pela contribuinte, o julgador formará livremente sua convicção, o que, de fato, ocorrera na hipótese dos autos, não havendo se falar em nulidade da decisão de primeira instância.

PRELIMINAR DE NULIDADE DOS LANÇAMENTOS

Ainda em sede de preliminar, pretende a contribuinte seja decretada a nulidade dos feitos, sob o argumento de que a autoridade lançadora não logrou motivar/fundamentar o ato administrativo do lançamento, de forma a explicitar clara e precisamente os motivos e dispositivos legais que embasaram as autuações, contrariando a legislação de regência, notadamente o artigo 142 do Código Tributário e, bem assim, os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que ocorreu com os presentes lançamentos. A simples leitura dos anexos das autuações, especialmente o “Fundamentos Legais do Débito – FLD”, Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção dos lançamentos.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover os lançamentos demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos dos lançamentos foram extraídos das informações constantes dos sistemas previdenciários e fazendários, bem como dos Livros Diários, Livro Razão, DIPJ, arquivos digitais padrão MANAD, GFIP's e demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto

à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Ademais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, quanto à pretensa ausência de demonstração da existência dos requisitos do vínculo empregatício, tendente a amparar a caracterização procedida pela fiscalização, contemplaremos como razões de mérito no momento oportuno.

DO MÉRITO

DOS LEVANTAMENTOS UT E US – COTA UTILIDADE

De conformidade com o Relatório Fiscal, a autoridade lançadora constatou que a contribuinte concedia a parte de seus segurados empregados valores relativos à **Ajuda Educacional; Diária de Viagens - 50%; Propriedade Intelectual; Reembolso de KM de até 30%; Vale Supermercado**, no decorrer do período de 01/2008 a 13/2008.

Interposta a impugnação, o julgador de primeira instância entendeu por bem rechaçar em parte a pretensão fiscal, relativamente às rubricas **Diária de Viagens - 50% e Reembolso de KM de até 30%**, aduzindo para tanto que a fiscalização não logrou comprovar que as diárias de viagens excediam a 50% ou mesmo que o reembolso quilometragem não se apresentava como verba indenizatória, ressaltando que o lançamento fiscal em relação à tais verbas encontra-se desprovido de *motivação justificadora do afastamento das alíneas “h” e “s”, do § 9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.*

Igualmente, as importâncias escrituradas e tributadas com a denominação **“Utilidades”** foram excluídas da autuação fiscal pelo Acórdão recorrido, sob os seguintes fundamentos:

“[...]”

Em relação à utilidade denominada “utilidade” na planilha de fls. 107/110 do Relatório Fiscal, o lançamento merece ser retificado. Com efeito, não há nos autos qualquer esclarecimento que permita identificar a natureza de referidos pagamentos, tampouco fatos e documentos comprobatórios de sua natureza salarial. Sequer consta do Relatório Fiscal qual seja sua natureza.

Dessa maneira, descabe falar-se em lançamento deste pagamento, por ausência de motivação, elemento essencial ao ato administrativo de lançamento fiscal. [...]”

No que tange aos levantamentos encimados, remanesce, portanto, em discussão somente os valores pagos a título de **Ajuda Educacional, a Propriedade Intelectual e o Vale Supermercado**, os quais passaremos a analisar.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, que contempla as verbas *sub examine*, bem como algumas considerações a propósito da matéria, senão vejamos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 07/11/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/11/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 10/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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

[...]

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

[...]

*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; (Atualmente Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, conforme a MP nº 103, de 01/01/03, convertida na Lei n 10.683, de 28/05/03)*

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.”

Como se observa, tendo a autoridade lançadora inserido os pagamentos realizados pela empresa aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais no conceito de remuneração (salário-de-contribuição), nos termos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, comprovando/demonstrado com especificidade a natureza remuneratória das verbas concedidas, impõe-se ao contribuinte afastar a pretensão fiscal enquadrando tais pagamentos em uma das hipóteses de não incidência e/ou isenção elencadas na norma encimada, observando, porém, os requisitos legais para tanto.

Em outras palavras, desincumbindo-se o Fisco do ônus de comprovar o fato gerador das contribuições previdenciárias, cabe ao contribuinte demonstrar, com documentação hábil e idônea, que as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais se enquadram em uma das hipóteses previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, de maneira a rechaçar a tributação imputada.

Voltando à análise do caso *sub examine*, a contribuinte somente se insurgiu contra a tributação de parte das verbas pagas aos seus funcionários, razão pela qual passaremos a analisar os argumentos relacionados a tais rubricas individualmente, senão vejamos:

A) AJUDA EDUCACIONAL

Consoante se infere do dispositivo legal encimado, na redação vigente à época dos fatos geradores, para que os valores pagos a título de Plano Educacional (Graduação, Pós-Graduação/MBA e Mestrado) não sejam incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias, deverão preencher alguns requisitos, quais sejam:

- 1) **Vinculação à atividade da empresa;**
- 2) **Não substitua parcela salarial; e**
- 3) **Extensivo a todos os funcionários.**

Por sua vez, impende salientar que a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais para concessão de tal verba, sem a incidência de contribuições previdenciárias, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Destarte, tratando-se de hipótese de isenção e/ou não incidência, os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, *in verbis*:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias”

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”

Extrai-se das normas legais supracitadas que qualquer espécie de isenção e/ou hipótese de não incidência que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor ou afastar condições/requisitos que não decorrem da lei seca.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de *Ajuda Educacional* tendo em vista não serem extensivo à totalidade dos empregados, de conformidade com o Relatório Fiscal.

Diante de tais considerações, em que pese o esforço da contribuinte, no mérito, seu insurgimento não tem o condão de macular o lançamento sob análise, impondo seja mantida a exigência fiscal em sua integralidade.

Isto porque, ao contrário do que ocorre com outras verbas, o legislador, ao estabelecer a hipótese de não incidência e/ou isenção de contribuições previdenciárias sobre os

valores concedidos a título de Plano Educacional, além de outros requisitos, exigiu EXPRESSAMENTE à extensão à totalidade dos empregados da empresa.

Com efeito, ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas retro, pagas aos segurados empregados em total afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teríamos que interpretar o artigo 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Afora as demais discussões a respeito da matéria, o certo é que nos termos do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário de contribuição às importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras verbas ou afastar requisitos, senão aquela (s) constante (s) da norma disciplinadora do “benefício” em comento, a pretexto de meras ilações desprovidas de qualquer amparo legal ou fático, sobretudo quando os pagamentos foram efetuados aos funcionários da empresa sem observância às normas legais.

No presente caso, repita-se, não foram observadas as exigências da extensão de referido benefício a todos os empregados. Aliás, a própria recorrente confirma esse fato, procurando justificá-lo de inúmeras maneiras, o que não é capaz de rechaçar a tributação sobre essas importâncias, uma vez que a legislação pertinente, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, contempla os pressupostos esteios da pretensão fiscal.

Assim, não tendo a contribuinte concedido a totalidade de seus segurados empregados o Auxílio Educacional, torna-se defeso se cogitar em não incidência de contribuições previdenciárias sobre referidas verbas, por se caracterizarem como salário de contribuição, devendo ser mantida a autuação.

B) VALE SUPERMERCADO

Na peça recursal, a contribuinte elabora substancioso arrazoado contemplando com especificidade o auxílio alimentação (Vale Supermercado), trazendo à colação as normas de regência, doutrina e jurisprudência em defesa de seu entendimento, concluindo estar fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, ainda que concedido em pecúnia, *in casu*, vale supermercado.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito suscitadas pela contribuinte em seu recurso voluntário, sua pretensão não merece acolhimento, por não espelhar a melhor interpretação a respeito da matéria, consubstanciada na recente jurisprudência de nossos Tribunais Superiores.

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, deixaremos de abordar a legislação de regência ou mesmo adentrar a questão da natureza/conceituação de aludida verba, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça vem, reiteradamente, afastando qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, **conquanto que concedido in natura, independentemente da inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, na linha da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho.**

Aliás, com arrimo na jurisprudência uníssona no âmbito do STJ, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifestou no sentido da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o **auxílio alimentação fornecido in natura, ainda que**

não comprovada a inscrição no PAT, em vista da evidente natureza indenizatória de referida verba, pacificada no âmbito do Judiciário. É o que se extrai do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, com vistas a subsidiar emissão de Ato Declaratório da PGFN, assim ementado:

“Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.”

Na mesma linha de raciocínio, acolhendo o Parecer encimado, fora publicado Ato Declaratório nº 03/2011, da lavra da ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional, dispensando a *apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos*, contemplando a discussão quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*, senão vejamos:

“ *ATO DECLARATÓRIO Nº 03 /2011*

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).

Brasília, 20 de dezembro de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO”

Na esteira da jurisprudência uníssona dos Tribunais Superiores, uma vez reconhecida à natureza indenizatória do Auxílio Alimentação **concedido in natura**, inclusive com reconhecimento formal da falta de interesse de agir da Procuradoria da Fazenda Nacional (sujeito ativo da relação tributária) nos casos que contemplem referida questão, não se pode cogitar na incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, independentemente da inscrição no PAT, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Por outro lado, relativamente ao auxílio alimentação em pecúnia e/ou concedido a partir de Tíquetes/Vales, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores e, bem assim, deste Colegiado, não reconhece a natureza indenizatória, mormente por não encontrar amparo na legislação de regência, a qual prescreve as hipóteses de não incidência de contribuições previdenciárias.

Antes de adentrar as questões de mérito, mister repisar que os preceitos dos artigos 111 e 176 do Código Tributário Nacional, acima transcritos, estabelecem que qualquer espécie de isenção que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal e não extensiva, como requer a contribuinte.

Por sua vez, as importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão expressamente listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando garantir os direitos dos empregados, como segue:

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

[...]

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

[...]

*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; (Atualmente Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, conforme a MP nº 103, de 01/01/03, convertida na Lei n 10.683, de 28/05/03)*

[...]”

De fato, observados os requisitos legais, as parcelas concedidas aos segurados empregados a título de alimentação não integram o salário de contribuição. Entrementes, restando afastada a necessidade de inscrição no PAT, consoante demonstrado alhures, o pressuposto essencial à referida não incidência é que seja concedido *in natura*, como se extrai do artigo 28, § 9º, alínea “c” encimado, bem como dos dispositivos legais abaixo transcritos:

“ Lei 6.321/76

Art.1º - As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do Imposto sobre a Renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas nos períodos base, em programas de alimentação do trabalho, previamente de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei.

[...]

*Art. 3º - Não se inclui como salário de contribuição a parcela **paga in natura**, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do trabalho.” (grifamos)*

Na hipótese dos autos, a contribuinte forneceu o auxílio alimentação mediante Vale Supermercado, não se enquadrando, portanto, no permissivo legal acima transcrito, o qual contempla o benefício da não incidência de contribuições previdenciárias somente quando concedido *in natura*.

Diante de tais considerações, em que pese o esforço da contribuinte, seu **inconformismo, contudo, não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento, no que**

tange a alimentação paga em pecúnia (Vale Supermercado), tendo a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agido da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pela recorrente.

Com efeito, ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas retro, pagas aos segurados empregados em total afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teríamos que interpretar o artigo 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Nessa toada, tendo a contribuinte concedido a seus segurados empregados auxílio alimentação em pecúnia (Vale Supermercado) sem levar em consideração os preceitos legais que disciplinam o tema, não há se falar em não incidência de contribuições previdenciárias sobre aludidas verbas, por se caracterizarem como salário de contribuição, impondo a manutenção do feito.

C) PROPRIEDADE INTELECTUAL

No que tange aos valores pagos pela contribuinte a título de “Propriedade Intelectual”, em que pese a defesa da recorrente ter se apresentado por demais genérica, simplesmente inferindo não se incluir no conceito de salário de contribuição, constata-se dos autos que aludida verba não tem o condão de subsistir.

Com efeito, o mesmo entendimento admitido pelo julgador recorrido para excluir da exigência fiscal as rubricas **Diária de Viagens - 50% e Reembolso de KM de até 30%**, deve ser adotada para a verba intitulada de “**Propriedade Intelectual**”.

Extrai-se do Relatório Fiscal, mais precisamente item 4.3, que uma vez constatando o pagamento de tais verbas aos segurados empregados, a fiscalização intimou a contribuinte para prestar esclarecimentos em relação a essas rubricas.

Devidamente intimada a contribuinte, em síntese, inferiu que tais pagamentos se destinavam a totalidade dos segurados empregados, observadas algumas condições específicas, não sofrendo a incidência de contribuições previdenciárias nos termos do comando legal insculpido no artigo 458, § 2º, da CLT.

Por sua vez, afora o caso da Ajuda Educacional e Vale Supermercado, mesmo tendo conhecimento que a **Cota Utilidade** era concedida pela contribuinte em várias modalidades, a fiscalização achou por bem adotar praticamente dois fundamentos para determinar a inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias: a) não ser extensivo a totalidade dos segurados; b) não se configurar como aquelas verbas previstas no artigo 458, § 2º, da CLT, passíveis de não serem tributados.

Dessa forma, com a devida vênia, o nobre fiscal atuante não logrou comprovar que as verbas pagas a título de Propriedade Intelectual tem efetivamente natureza salarial. Não se vislumbra em nenhuma linha do Relatório Fiscal indagação a respeito da razão para o pagamento de aludida rubrica.

Neste ponto, aliás, convém registrar que a contribuinte em nenhum momento se furtou de apresentar suas justificativas quando instadas pela fiscalização para tanto.

Assim, caberia ao fiscal atuante se aprofundar na natureza jurídica de referido pagamento (Propriedade Intelectual) de maneira a demonstrar que se encontra

revestida da natureza salarial. E mais, somente se a fiscalização tivesse dissertado a respeito de tal verba, após procedidas indagações à empresa, se teria segurança em afirmar que se trata, verdadeiramente, de salário.

Na forma que fora lançada tal verba, não se sabe qual a razão do pagamento, quais as condições, destinadas a quais segurados empregados, etc. Simplesmente inferir que não era extensiva a totalidade dos segurados não oferece guarida a tributação, mesmo porque essa exigência é pertinente a outros benefícios.

Com os elementos constantes dos autos, conjugados com as informações fiscais, não se pode precisar sequer do que se trata tal verba, impossibilitando/prejudicando, igualmente, o próprio julgamento/análise de sua natureza. Assim, torna-se defeso presumir que se trata de parte integrante do salário de contribuição.

Neste sentido, não tendo a autoridade lançadora se desincumbido do ônus de comprovar a imputação fiscal, mormente por não estarmos diante de uma presunção legal, padece de vício de motivação a rubrica intitulada “*Propriedade Intelectual*”, impondo seja excluída da exigência fiscal.

DA CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO A PARTIR DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS - POSSIBILIDADE

No mérito, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial do crédito, notadamente em relação à desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente caracterização de seus sócios como segurados empregados da autuada, amparando sua tese em inúmeros argumentos, os quais contemplaremos de maneira apartada, adentrando primeiramente na competência do Fisco para adotar aludido procedimento.

Aduz a contribuinte que a autoridade fazendária não detém competência para reconhecer vínculo empregatício, sob pena de invasão de seara exclusiva da Justiça do Trabalho, especialmente quando não foram observados os preceitos do artigo 33, *caput*, da Lei nº 8.212/91 e artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, utilizados como esteio à pretensão fiscal.

Acrescenta que o artigo 116, parágrafo único, do Códex Tributário Nacional não é autoaplicável, dependendo, portanto, de regulamentação para produzir seus devidos efeitos, não podendo, assim, servir de amparo ao lançamento sob análise, o que se verifica, igualmente, com o artigo 9º da CLT, bem como os artigos 149, inciso VII, 118, inciso I, e 123, do Código Tributário Nacional, c/c artigo 167 do Novo Código Civil, os quais não são aplicáveis à hipótese dos autos.

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do procedimento, sob o argumento de estar apoiada em simples suposições, sem a devida comprovação com fatos concretos, afastando-se das informações alegadas pela impugnante, declinando falta de robustez para afirmar a ação fiscal.

Defende que nas contratações realizadas pela contribuinte *não havia habitualidade porque o contrato se encerrava no mesmo prazo em que se encerrava o Projeto, como restou demonstrado no Contrato firmado com a sociedade TSG Tecnologia, Gerência e*

Sistemas Ltda. acostados aos autos, fatos suscitados na defesa inaugural e não contemplados pelo Acórdão recorrido.

Assevera que *os valores pagos pela Recorrente aos prestadores de serviços à título Bônus tratam-se de valores pagos em decorrência de ajustes contratuais em função de objetivos previamente estabelecidos pelas Partes com amparo em liberdade contratual, o que não demonstra de forma alguma a natureza salarial ou de bonificação de pessoa física de tais pessoas.*

Rechaça pontualmente/individualmente cada fundamento da autoridade lançadora para proceder o lançamento, inferindo que nenhum deles se apresenta como motivo plausível para justificar a tributação na forma conduzida, mesmo porque não se pode cogitar na existência conjugada de todos os requisitos da relação laboral, consoante restou demonstrado no bojo da peça recursal.

Com mais especificidade, sustenta que a fiscalização não comprovou a ocorrência de subordinação entre a contribuinte e os prestadores de serviços, não logrando demonstrar que os gerentes executavam ordens de seus supostos superiores, bem como que exerciam poder de controle e disciplinar dentro da empresa, o que reforça a tese de não serem empregados da autuada.

Inobstante os argumentos da recorrente contra referido procedimento levado a efeito na constituição do crédito tributário ora exigido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

“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 inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.”*

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “ [...] *ou sob qualquer outra denominação [...]*”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os pressupostos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não mais vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

“EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO – DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados, é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário”.

Parecer pelo não conhecimento da advocatória. Precedente Parecer/CJ n.º 330/1995.”

“EMENTA

Débito previdenciário. Advocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão n.º 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.”

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, e o artigo 3º da CLT, que assim estabelecem:

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

I – como empregado:

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

“Art. 3º. Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.”

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas jurídicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, personalidade e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais do vínculo empregatício, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” (grifamos)

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

“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.”

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos prestadores de serviços (sócios das pessoas jurídicas desconsideradas) como segurados empregados, foi muito feliz em sua empreitada, demonstrando e comprovando, no entendimento deste Conselheiro, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, como passaremos a demonstrar.

De início, impende esclarecer que não entendemos que o simples fato de a contribuinte ter firmado Termo de Ajustamento de Conduta – TAC com o Ministério Público do Trabalho, por si só, teria o condão de ensejar a configuração da relação laboral entre a autuada e os prestadores de serviços.

Isto porque, referido TAC, formalizado posteriormente à ocorrência dos fatos geradores dos tributos ora lançados, pode ter levado em consideração outras situações fáticas e jurídicas com reflexo em diversas searas do direito, não representando, em nosso entendimento, em evidente confissão de que os prestadores de serviços em comento, de fato, são segurados empregados, ao contrário do que restou assentado pela autoridade lançadora.

Igualmente, os dois processos trabalhistas trazidos à colação pela fiscalização para amparar a pretensão fiscal, isoladamente, não se prestam a tal finalidade, caracterizando tão somente como mais um indício da conduta atribuída à contribuinte. Mesmo porque, a recorrente também acostou aos autos outras reclamações em que não fora reconhecido o vínculo empregatício.

Mais a mais, cabe ao fiscal autuante, a partir dos elementos disponibilizados a ele no decorrer da ação fiscal, motivar e comprovar a existência dos pressupostos da relação empregatícia entre os prestadores de serviços e a contratante, ora recorrente, não bastando para tanto adotar, exclusivamente, os ditames do Termo de Ajustamento de Conduta – TAC sob análise ou mesmo reclamações trabalhistas isoladas, para refletir toda a situação jurídica a totalidade das empresas contratadas.

Foi exatamente como procedeu a fiscalização na hipótese dos autos. Apesar de concluir que o TAC representa confissão da situação jurídica caracterizada (o que não concordamos), trouxe à colação outros elementos que comprovam serem os prestadores de serviços, de fato e de direito, segurados empregados da recorrente, o que justifica a desconsideração da personalidade jurídica daquelas empresas, na forma que conduziu o Fisco.

Em outras palavras, reuniu vários indícios, juntamente com o TAC e as reclamações trabalhistas, para concluir que as empresas prestadoras de serviços, em verdade, deveriam ser desconsideradas para fins de caracterização de seus sócios como prestadores de serviços da autuada, senão vejamos:

Consta da contabilidade da empresa o pagamento de “Bônus” às prestadoras de serviços, dependendo do atingimento de algumas metas, além de “remuneração variável” paga a pessoa jurídica, verbas que, após as manifestações da contribuinte explicitando as razões de pagamento, levou a fiscalização concluir que:

“Todos os esclarecimentos prestados e todos os documentos apresentados trazem terminologia aplicada a empregados, bem como estabelecem obrigações que só são aplicáveis e pertinentes a mão de obra assalariada, tais como estabelecimento de metas e recebimento de pagamentos por conta do cumprimento de metas. Note-se até que o direito ao recebimento de determinado valor, está condicionado ao “incremento do número de consultores na equipe sob sua coordenação...” É possível ter coordenador de pessoa jurídica? Como atribuir a uma empresa, a obrigação de ser coordenador de consultores? Alguém que comanda uma equipe, só pode ser pessoa física e jamais uma pessoa jurídica, e, na qualidade de pessoa física, será obrigatoriamente EMPREGADO. [...]”

Solicitou, ainda, a fiscalização esclarecimentos a respeito do pagamento de HORAS EXTRAS e HONORÁRIOS EXTRAS a pessoas jurídicas não eventual, tendo a empresa explicitado que tais denominações constantes de sua contabilidade se apresentam como *equivoco na descrição do lançamento contábil, por utilização padrão para os lançamentos*, razão pela qual concluiu a autoridade lançadora que:

[...]

4.1.8.4.1. A autuada limitou-se a atribuir como sendo meros “equivocos”, por conta de “histórico padrão”, o fato de lançar, de forma habitual em sua contabilidade, valores pagos a título de horas extras, salários, folha PJ, valores estes pagos a “pessoas jurídicas”

4.1.8.4.1. Não é razoável, querer a Autuada atribuir a erro, o fato de ter feito, dentre outros, lançamentos cujo histórico é de PROVISÃO FOLHA PJ, REVERSÃO DE PROVISÃO DE SALÁRIO ADRIANO ALVES PEREIRA (Pereira & Pereira Informática Ltda.), REVERSÃO DE PROVISÃO DE SALÁRIO ADISLSON ROZETO..., REVERSÃO DE PROVISÃO DE SALÁRIO EDINEI DE EXALTAÇÃO (Edinei Souza da Exaltação ME), PROVISÃO DE SALÁRIO PJ SAMUEL MOLEIRO [...], dentro de contas de consultoria não eventual e serviços prestados PJ.

4.1.8.4.1.1. Observe-se que as pessoas físicas acima identificadas, fazem parte da lista de pessoas jurídicas constantes do TAC e de uma das duas listas apresentadas pela Empresa à Auditoria Fiscal, como empregados que prestavam serviços como pessoa jurídica. Portanto, não se trata de equivoco, mas sim, de históricos efetivos de pagamentos de valores devidos efetivamente, de fato, a pessoas físicas que eram EMPREGADOS.

[...]

4.1.9.3. Observe-se que quando dos esclarecimentos do TIF 03, item 1, a Empresa apresentou muitos documentos comprobatórios de despesas de viagens, documentos e esclarecimentos estes solicitados pela Auditoria Fiscal.

4.1.9.3.1. Ocorre que para cada valor pago a esse título, além dos documentos comprobatórios das despesas

apresentados, havia um formulário específico, denominado *REQUISIÇÃO INTERNA*, que trazia muitos detalhes dos gastos, dentre os quais, que ora destacamos, o nome de *GERENTE DE NEGÓCIOS*, ou como consta do próprio “business manager”.

4.1.9.4. Para comprovar o que ora é afirmado, consta em anexo, por amostragem, cópias reprográficas de alguns desses documentos de *REQUISIÇÃO INTERNA*.

4.1.9.5. Requisição interna relativa aos srs. Rafael Giacobbe – item 5 do TIF 05; Daniel Machado de Campos Neto, item 6 do TIF 05; Bruno Oliveira dos Santos, item 7 do TIF 5. As pessoas físicas retro especificadas *REPRESENTARAM* a Autuada, pelo período fiscalizado (2008), na qualidade de Gerentes de Negócios, conforme consta dos documentos de requisição interna, cópias em anexo, por carimbo e/ou assinatura apostos nos documentos. Não há como se aceitar que um gerente de negócios seja uma pessoa jurídica. Como imaginar que uma pessoa jurídica assuma a função de gerente da Empresa, coordene outras pessoas em nome da Autuada, autorize despesas realizadas por outras pessoas?

[...]

4.1.12. *DAS NOTAS FISCAIS SEQUENCIAIS – A Auditoria Feiscal anexou ao presente termo de débito, uma pequena amostra de notas fiscais emitidas pelas empresas, de forma sequencial, o que comprova a EXCLUVIDADE do trabalho prestada para a Altran.*

[...]

4.1.13. Considerando-se tudo o que foi demonstrado acima, as supostas pessoas jurídicas prestaram serviços para a Autuada, com estrita observância dos princípios basilares para a *RELAÇÃO DE EMPREGO*, se não vejamos:

4.1.13.1. O que caracteriza o vínculo empregatício jamais será a “forma”, independentemente de qualquer contrato e/ou documentos apresentados, mas sim os aspectos do “contrato fático”, de acordo com o prescrito no artio 3º da CLT:

[...]

4.1.13.1.1. Trabalho efetuado por pessoa física: o trabalhador é identificado em uma pessoa determinada que executará as atividades. Então o serviço diz respeito somente àquele executor.

4.1.13.1.1.2. Pessoalidade: trabalho é desenvolvido por uma pessoa determinada, e somente será substituída por outra por direção do empregador. [...]

4.1.13.1.1.3. Habitualidade: quando existe o trabalho prestado de maneira permanente, ainda que para um curto período determinado, que não seja esporádico ou descontínuo. Observe-se que aqui não estamos referindo que o trabalhador seja permanente, mas sim, que a *NECESSIDADE* do trabalho é permanente.

4.1.13.1.1.4. *Onerosidade: o trabalhador recebe salário em contrapartida dos serviços prestados.*

4.1.13.1.1.5. *Subordinação: o trabalho desenvolvido é dirigido pelo empregador e por isso o empregado é subordinado, recebendo ordens e interferência na execução das tarefas, sujeitando-se às normas de funcionamento, jornada, etc. Sua autonomia é limitada ao que o seu cargo permite, dentro da Empresa, cargo este criado por ela própria, para suprir as suas necessidades.*

4.1.13.1.1.6. *Trabalho efetuado por conta e risco do empregador: o empregador que assume os riscos do negócio, bem como as despesas para execução das atividades, ainda que o trabalho seja realizado fora da sede da empresa, o que não é o caso em questão. Como imaginar que as empresas objeto do presente termo de débito assumiram o risco da atividade econômica, se prestaram serviço apenas para a Autuada? Note-se que as notas fiscais estão em ordem sequencial, o que denota EXCLUSIVIDADE da prestação de serviços para a Altran, bem como a efetiva dependência das empresas, com relação à Autuada. [...]”*

Como se observa, a conjugação dos elementos de fato e de direito trazidos à colação pela autoridade lançadora tem o condão de demonstrar e comprovar que os serviços foram prestados pelas empresas contratadas com os pressupostos da relação laboral, o que justifica/legítima a conduta da fiscalização em desconsiderar a personalidade jurídica de tais prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados da contribuinte, não se cogitando na improcedência do feito quanto a este tema.

- DA APLICABILIDADE DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/2005

Opõe-se, ainda, a contribuinte à exigência fiscal em comento, notadamente à desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a consequente caracterização dos sócios como segurados empregados, sob o argumento de que os serviços de natureza intelectual podem ser prestados por pessoas jurídicas, com arrimo na legislação de regência, notadamente artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, c/c artigo 647 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, hipótese que se amolda precisamente ao caso vertente.

Mais uma vez, inobstante as substanciosas razões de fato e de direito suscitadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não merece acolhimento, senão vejamos.

Destarte, é bem verdade que o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 possibilitou a prestação de serviços nos moldes inscritos no seu *caput*, *in casu*, intelectual, mediante pessoas jurídicas.

Diante desse permissivo legal, a resolução de demandas dessa natureza passou a se estribar, sinteticamente, em três pontos fulcrais: a) Demonstração/Comprovação que os serviços foram, de fato, prestados em uma das modalidades inseridas no *caput* do dispositivo legal retro. Ou seja, mister proceder à subsunção do fato à norma; b) Confrontação entre os preceitos contidos no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e aqueles do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social; c) Qual dessas duas normas deve prevalecer quando confrontarem?

Na hipótese dos autos, o deslinde da controvérsia não passa da primeira questão acima explicitada. Isto porque, a contribuinte não logrou comprovar que os serviços prestados pelas empresas que tiveram sua personalidade jurídica desconsiderada, realmente, se enquadravam entre aqueles inseridos no *caput* do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, nos seguintes termos:

“ *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.](#)”

Melhor elucidando, a contribuinte não logrou proceder a subsunção do fato à norma encimada, o que impede a análise da aplicabilidade do dispositivo legal retro à hipótese vertente.

Ora, como matéria de direito, acreditamos ser viável a sua aplicabilidade, mesmo confrontando-se com os ditames do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social. Entrementes, para tanto, é preciso que se tenha conhecimento dos serviços que foram prestados, as suas condições, natureza, etc. Isto a contribuinte não logrou demonstrar, o que rechaça, de pronto, a sua tese.

Mais a mais, somente a título de reflexão, impõe-se ressaltar que o fato de a contribuinte ter firmado Termo de Ajustamento de Conduta com o Ministério Público do Trabalho, se comprometendo a não mais contratar empresas para prestação dos serviços objeto do lançamento, fragiliza seu próprio argumento, uma vez que, se entendia regular a sua conduta pretensamente arrimada no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, inexistiria razão para formalizar aludido acordo com o MP.

DA MULTA QUALIFICADA

Consoante acima explicitado, ao constituir o crédito tributário, o fiscal autuante aplicou a multa qualificada inscrita no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, relativamente ao mês de dezembro de 2008, por considerar que a contribuinte agiu de forma fraudulenta, *ao adotar a conduta de utilização de empresas interpostas, na contratação de seus empregados, bem como praticou sonegação de contribuições previdenciárias e de terceiros - outras entidades e fundos, conduta esta que é trata nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964;*

Em suas razões recursais, aduz a contribuinte que *a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração*, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Relatório Fiscal.

Por sua vez, como acima explicitado, o julgador recorrido defendeu ter havido fraude na contratação de segurados empregados por meio de pessoas jurídicas, com a finalidade de sonegar verbas ao FGTS, à Previdência Social e à Receita Federal, na linha do Inquérito Civil Público do Ministério Público do Trabalho, o que, inclusive, ensejou à

fiscalização que culminou com o presente lançamento, entendimento que ousamos divergir, pelas razões de fato e de direito a seguir esposadas.

No âmbito das contribuições previdenciárias, anteriormente administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária, na maioria dos casos inexistia o devido cuidado em caracterizar a conduta dolosa do contribuinte para efeito de comprovação dos **crimes fiscais** do dolo, fraude ou simulação. A fiscalização tão somente informava à notificada da existência de Representação Fiscal para Fins Penais quando da lavratura da notificação fiscal.

Isto porque, além de inexistir multa de ofício qualificada, àquela época, vigia o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual contemplava o prazo decadencial de 10 (dez) anos, independentemente de antecipação de pagamento e/ou ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Diante desses fatos, com a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, associada com os novos procedimentos adotados pela RFB e a transferência de competência para julgamento das contribuições previdenciárias do CRPS para o CARF, passou a ser de extrema importância a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para efeito de aplicação do prazo decadencial, do artigo 150, § 4, ou artigo 173, inciso I, do CTN.

Na esteira desse raciocínio, antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da [Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o que segue:

“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.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada (*in casu*, exclusivamente do crime), que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“ MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Em decorrência da jurisprudência uníssona nesse sentido, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“Súmula 1ºCC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o fiscal autuante logrou comprovar que a contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Com efeito, cabe à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do **crime** arquitetado pela autuada.

Na hipótese vertente, o ilustre fiscal autuante escorou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos constantes do Relatório Fiscal, item 9, *in verbis*:

“9. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA: Pelos fatos aqui relatados, bem como pelos documentos apresentados, a Auditoria Fiscal concluiu que a Empresa agiu de forma FRAUDULENTA, ao adotar a conduta de utilização de empresas interpostas, na contratação de seus empregados, bem como praticou a SONEGAÇÃO de contribuições previdenciárias e de terceiros – outras entidades e fundos, conduta esta que é tratada nos arts. 71 e 72 de Lei nº 4.502/1964, de 30/11/1964, a seguir transcritos: [...]”

Como se observa, da leitura do excerto do Relatório Fiscal acima transcrito, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter a contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque não houve um aprofundamento do fiscal autuante a este respeito, de maneira a proceder à subsunção do fato (conduta da empresa) à norma (tipificação penal).

Em verdade, a fiscalização fez uma verdadeira remissão ao mérito da própria demanda, relativamente à contratação de empresas para prestar serviços com natureza da relação empregatícia, não declinando precisamente qual teria sido a conduta dolosa da contribuinte no sentido de suprimir tributos e/ou mascarar o seu fato gerador.

Com efeito, o fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados da autuada não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte.

A Egrégia Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotando o mesmo entendimento encimado, já se manifestou a propósito da matéria em caso da mesma natureza, nos seguintes termos:

“[...]

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - PESSOAS JURÍDICAS E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. A simples procedência de notificação fiscal, estribada na desconsideração de personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a consequente caracterização de segurados empregados, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de maneira a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ademais, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual oferece guarida a aludido procedimento, exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo laboral para que seja procedente o lançamento, nada dissertando a respeito da simulação, que poderá ou não vir a ser demonstrada, não implicando, necessariamente, que um fato conduz a outro, sem que ocorra um aprofundamento em relação à imputação do crime fiscal.” (Acórdão nº 9202-01.127 – Processo nº 16095.000604/2007-69, Sessão de 19/10/2010)

Não bastasse isso, no presente caso, o que torna ainda mais digno de realce é que a própria Lei nº 11.196/2005 contempla a possibilidade de prestação de serviços de natureza intelectual mediante pessoa jurídica. Assim, independentemente da comprovação efetiva da prestação de serviços nesta modalidade, é certo que a própria legislação de regência possibilita inúmeras interpretações quanto à forma de contratação de prestadores de serviços.

Neste sentido, a mera interpretação equivocada da contribuinte quanto a aplicabilidade da norma legal, não pode ensejar a aplicação de multa qualificada, arrimada em crime de sonegação fiscal, sem que a fiscalização se aprofunde na matéria, demonstrando cabalmente a conduta dolosa da empresa com maiores elementos e esclarecimentos, não se prestando para tanto a justificativa da desconsideração da personalidade jurídica daquelas prestadoras de serviços.

Igualmente, o fato de o Ministério Público do Trabalho, a partir de Inquérito Civil Público, ter proposto Termo de Ajustamento de Conduta – TAC, aceito pela contribuinte, não implica dizer que a contribuinte confessou que estava praticando atos visando a sonegação fiscal. Mais a mais, o aceite da empresa em relação ao TAC, em nosso entendimento, demonstra que sua conduta não era tendenciosa, mas, sim, decorrente de uma eventual interpretação equivocada da legislação e, posteriormente, ajustada.

Partindo dessa premissa, o simples fato da pretensa procedência do lançamento em relação ao mérito, legitimando a desconsideração procedida pela autoridade lançadora, a partir da comprovação dos requisitos do vínculo laboral, não implica dizer necessariamente que a contribuinte cometeu o CRIME de simulação e/ou sonegação. Mesmo porque o dispositivo legal que contempla tal procedimento, qual seja, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, exige exclusivamente a comprovação dos pressupostos da relação empregatícia, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 8,212/91. **Nada menciona sobre dolo, fraude ou simulação.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 07/11/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/11/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 10/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido, a análise fática de casos dessa natureza impõe primeiramente e necessariamente a verificação da demonstração da existência de tais requisitos (do vínculo empregatício), o que não ocorre quanto à simulação, que poderá vir elucidada/comprovada ou não.

Dessa forma, repita-se, o fato de se considerar procedente o lançamento, se for o caso, estribado na desconsideração da personalidade jurídica e consequente caracterização de segurados empregados, não quer dizer necessariamente que há o **crime** de simulação, dolo ou fraude comprovados. Impõe-se, assim, um aprofundamento maior no tema por parte do fiscal autuante ao pretender imputar tais crimes ao contribuinte, de forma a comprovar, além dos pressupostos do vínculo laboral, a conduta criminosa da autuada.

No caso sob análise, não vislumbramos a demonstração da ocorrência do CRIME de simulação, com a segurança que o caso exige.

Pretender vincular uma conduta a outra (desconsideração de personalidade jurídica com a caracterização de segurados empregados e crime de simulação) implicará considerar a existência de simulação em todo lançamento julgado procedente, em que houver referido procedimento, olvidando-se que o fundamento legal que o justifica nada fala sobre simulação, não exigindo a sua comprovação para justificá-lo.

A rigor, podemos traçar um paralelo entre essa situação com a simples constatação de omissão de receitas/rendimentos, em que a Sumula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou o entendimento que, isoladamente, não se presta a caracterizar a conduta dolosa do contribuinte.

Em outras palavras, tal qual no caso de simples omissão de receitas/rendimentos, a simples demonstração da existência dos pressupostos da relação laboral entre os prestadores de serviços e a contribuinte, ainda que a partir da desconsideração do vínculo pactuado e da personalidade jurídica de empresas, por si só, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como se vislumbra na hipótese dos autos.

Não fosse assim, teríamos que considerar automaticamente dolosa, fraudulenta ou simulatória a conduta do contribuinte toda vez que houver a caracterização de prestadores de serviços como segurados empregados, o que, em nosso entender, não representa a intenção do legislador ao impor a comprovação daquelas condutas para efeito da demonstração do crime.

DA APRECIACÃO DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES/LEGALIDADES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Relativamente às questões de inconstitucionalidades arguidas pela contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a multa ora exigida encontrarem respaldo na legislação previdenciária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas

vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

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

E, segundo o artigo 72, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 07/11/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/11/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 10/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, também em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expresso sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando os Autos de Infração *sub examine* parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE**, rejeitar as preliminares de nulidade do Acórdão recorrido e dos lançamentos e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, somente para excluir das exigências fiscais a verba intitulada de ***Propriedade Intelectual***, inclusive do **AIOA 68 n.º 37.316.223-5**, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, bem como a **Multa Qualificada**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Dirijo do entendimento do ilustre Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, quanto a exclusão da Multa Qualificada, embora identifique que as razões para sua conclusão foram muito bem fundamentadas.

Na verdade entendo que a divergência funda-se na interpretação para aplicação da multa qualificada. Para que possa esclarecer a tese que defendo acerca da questão, valho-me de trecho do voto do próprio relator a respeito do tema, onde identificamos os dispositivos legais que regem o tema:

Na esteira desse raciocínio, antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da [Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o que segue:

“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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 07/11/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/11/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 10/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada (in casu, exclusivamente do crime), que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Assim, como exposto acima, concordo com o ilustre conselheiro que, para que se determine a procedência da multa qualificada deve ter o auditor o cuidado de identificar no lançamento realizado uma das práticas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Contudo, assim, como já apreciado pelo julgador de primeira instância, entendo ter havido por parte da autoridade fiscal a indicação da conduta fraudulenta que permeia a aplicação da multa qualificada, assim como a aplicada no presente lançamento. Transcrevo abaixo o trecho da referida decisão, passando logo abaixo a esclarecer os motivos da minha conclusão.

No que tange à qualificação da multa de ofício levada a efeito pela fiscalização, o contribuinte aduz, basicamente, três argumentos com vistas ao cancelamento da qualificação, quais sejam: a) não houve descrição da situação de fato ensejadora da fraude; b) não há a previsão legal para aplicação da qualificação; e c) os fatos não ocorreram. Tais argumentos merecem ser rechaçados por este Colegiado.

Em relação ao primeiro, os itens 4.1.6.1.3 e 9 são claros ao afirmar a ocorrência da fraude como situação ensejadora da qualificação da multa de ofício. Afirmou a fiscalização, in litteris:

4.1.6.1.3. Diante das rubricas pleiteadas pelos reclamantes, TODAS elas de cunho LITERALMENTE TRABALHISTAS e das rubricas que a Empresa CONCORDOU em pagar, rubricas essas expressas nos acordos trabalhistas, mediante a realização de conciliação, NÃO há como se negar que houve uma literal, incontestável e indubitável confissão de que a relação jurídica, DE FATO, havida entre a Altran e o sr. Carlos Alberto de Souza Torres e a sra. Louise Bonfá, foi de EMPREGO e jamais houve a existência, DE FATO, da relação contratual entre empresas, das quais eram sócios. Não há como negar que estamos diante de uma FRAUDE cometida pela Empresa, com o objetivo escuso de fugir dos encargos TRABALHISTAS e PREVIDENCIÁRIOS. Se assim não fosse, por que então foram firmadas essas duas conciliações, assumindo a Autuada, pagamentos de ordem

... omissis ...

9. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA: Pelos fatos aqui relatados, bem como pelos documentos apresentados, a Auditoria Fiscal concluiu que a Empresa agiu de forma FRAUDULENTA, ao adotar a conduta de utilização de empresas interpostas, na contratação de seus empregados, bem como praticou a SONEGAÇÃO de contribuições previdenciárias e de terceiros outras entidades e fundos, conduta esta que é tratada nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, de 30/11/1964, a seguir transcritos:

Dessa forma, houve a devida subsunção dos fatos ao enquadramento jurídico na hipótese de qualificação da multa de ofício.

No que toca ao segundo argumento, o anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD é claro ao mencionar o fundamento legal para a qualificação da multa de ofício, a despeito do próprio Relatório Fiscal já tê-lo feito. Nesse sentido, a qualificação da multa está fundamentada nos artigos 35A da Lei nº 8.212/91, artigo 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96 e artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Por fim, quanto ao terceiro argumento, os autos dão conta de efetivo expediente fraudulento do sujeito passivo quanto à adoção da prática reiterada de contratar pessoas jurídicas para a prestação de serviços, promovendo a simulação de relação contratual de direito civil, em detrimento da efetiva relação de trabalho, a caracterizar os titulares de tais pessoas jurídicas como segurados empregados do contribuinte. Com efeito, conforme já amplamente demonstrado nos autos, o contribuinte agiu de forma dolosa ao proceder à simulação de contratação de pessoas jurídicas em caráter de prestação civil de serviços, visando nitidamente acobertar efetivas relações de emprego em relação às pessoas físicas tidas como titulares das mesmas, estas sim, efetivas prestadoras de serviço mediante pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação. Assim, o dolo, consistente na vontade livre e

Não tivesse o auditor tratado de demonstrar que a prática simulatória do recorrente ensejou a sonegação de tributos, posto a diminuição da contribuição previdenciária devida, não haver-se-ia de no mérito determinar a procedência do lançamento. Vejamos, o trecho principal do voto condutor que aborda a questão.

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas jurídicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

*Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, pessoalidade e não eventualidade.** Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a*

existência dos pressupostos legais do vínculo empregatício, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

(...)

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

(...)

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos prestadores de serviços (sócios das pessoas jurídicas desconsideradas) como segurados empregados, foi muito feliz em sua empreitada, demonstrando e comprovando, no entendimento deste Conselheiro, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, como passaremos a demonstrar.

De início, impende esclarecer que não entendemos que o simples fato de a contribuinte ter firmado Termo de Ajustamento de Conduta – TAC com o Ministério Público do Trabalho, por si só, teria o condão de ensejar a configuração da relação laboral entre a autuada e os prestadores de serviços.

Isto porque, referido TAC, formalizado posteriormente à ocorrência dos fatos geradores dos tributos ora lançados, pode ter levado em consideração outras situações fáticas e jurídicas com reflexo em diversas searas do direito, não representando, em nosso entendimento, em evidente confissão de que os prestadores de serviços em comento, de fato, são segurados empregados, ao contrário do que restou assentado pela autoridade lançadora.

Igualmente, os dois processos trabalhistas trazidos à colação pela fiscalização para amparar a pretensão fiscal, isoladamente, não se prestam a tal finalidade, caracterizando tão somente como mais um indício da conduta atribuída à contribuinte. Mesmo porque, a recorrente também acostou aos autos outras reclamações em que não fora reconhecido o vínculo empregatício.

Mais a mais, cabe ao fiscal autuante, a partir dos elementos disponibilizados a ele no decorrer da ação fiscal, motivar e comprovar a existência dos pressupostos da relação empregatícia entre os prestadores de serviços e a contratante, os ditames do Termo de Ajustamento de Conduta – TAC sob análise ou mesmo reclamações trabalhistas isoladas, para

refletir toda a situação jurídica a totalidade das empresas contratadas.

Foi exatamente como procedeu a fiscalização na hipótese dos autos. Apesar de concluir que o TAC representa confissão da situação jurídica caracterizada (o que não concordamos), trouxe à colação outros elementos que comprovam serem os prestadores de serviços, de fato e de direito, segurados empregados da recorrente, o que justifica a desconsideração da personalidade jurídica daquelas empresas, na forma que conduziu o Fisco.

Em outras palavras, reuniu vários indícios, juntamente com o TAC e as reclamações trabalhistas, para concluir que as empresas prestadoras de serviços, em verdade, deveriam ser desconsideradas para fins de caracterização de seus sócios como prestadores de serviços da autuada, senão vejamos:

Consta da contabilidade da empresa o pagamento de “Bônus” às prestadoras de serviços, dependendo do atingimento de algumas metas, além de “remuneração variável” paga a pessoa jurídica, verbas que, após as manifestações da contribuinte explicitando as razões de pagamento, levou a fiscalização concluir que:

(...)

Solicitou, ainda, a fiscalização esclarecimentos a respeito do pagamento de HORAS EXTRAS e HONORÁRIOS EXTRAS a pessoas jurídicas não eventual, tendo a empresa explicitado que tais denominações constantes de sua contabilidade se apresentam como equívoco na descrição do lançamento contábil, por utilização padrão para os lançamentos, razão pela qual concluiu a autoridade lançadora que:

(...)

Como se observa, a conjugação dos elementos de fato e de direito trazidos à colação pela autoridade lançadora tem o condão de demonstrar e comprovar que os serviços foram prestados pelas empresas contratadas com os pressupostos da relação laboral, o que justifica/legitima a conduta da fiscalização em desconsiderar a personalidade jurídica de tais prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados da contribuinte, não se cogitando na improcedência do feito quanto a este tema.

Ou seja, ao concluir o relator pela procedência da caracterização do vínculo de emprego, por consequência atestado encontra-se os fundamentos trazidos pelo auditor a qualificação da multa. Repriso o trecho do relatório: 9. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA: Pelos fatos aqui relatados, bem como pelos documentos apresentados, a Auditoria Fiscal concluiu que a Empresa agiu de forma FRAUDULENTA, ao adotar a conduta de utilização de empresas interpostas, na contratação de seus empregados, bem como praticou a SONEGAÇÃO de contribuições previdenciárias e de terceiros outras entidades e fundos, conduta esta que é tratada nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, de 30/11/1964, a seguir transcritos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 23/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 07/11/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/11/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 10/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por outro lado, o ilustre conselheiro relator entende: “que não basta a mera indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.”

Ao contrário da conclusão do relator, não houve a mera indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, mas sua efetiva comprovação, já que os elementos apresentados pela autoridade fiscal, deixam claro a utilização indevida de mão de obra de empresas interpostas (PJ), o que entendo ser suficiente para manutenção da multa qualificada. Repriso trecho do voto acerca da conclusão de mérito: “*Como se observa, a conjugação dos elementos de fato e de direito trazidos à colação pela autoridade lançadora tem o condão de demonstrar e comprovar que os serviços foram prestados pelas empresas contratadas com os pressupostos da relação laboral, o que justifica/legitima a conduta da fiscalização em desconsiderar a personalidade jurídica de tais prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados da contribuinte, não se cogitando na improcedência do feito quanto a este tema.*”

Sendo procedente o lançamento pela prática simulatória de contratação de empresas interpostas, mas com todas as características de vínculo de emprego, comprovada encontra-se a conduta fraudulenta que enseja a procedência da aplicação da multa qualificada.

CONCLUSÃO

Face o exposto, voto pela manutenção da multa qualificada.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.