



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

Processo nº 15504.720111/2015-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.657 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PARANASA ENGENHARIA E COMERCIO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÕES SEGURADO EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO.

Com fulcro no 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 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”, deverá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores 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, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento invocada com base em cerceamento do direito de defesa, porquanto ao contribuinte foi lhe dado tomar conhecimento do inteiro teor das infrações que lhe são imputadas, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Concedida ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito defesa.

AFERIÇÃO INDIRETA

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL DOS TRIBUTOS DEVIDOS. CONSTATAÇÃO DE DOLO OU FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

O prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, nos caso dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, ainda que tenha ocorrido o recolhimento parcial dos tributos devidos, quando constatada a presença de dolo, fraude ou simulação é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4

Não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade na utilização da taxa de juros SELIC para aplicação dos acréscimos legais ao valor originário do débito.

PAF. APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com arrimo nos 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.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DEVER DE COLABORAÇÃO. LÓGICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. PROVAS.

As obrigações acessórias são criadas com a finalidade de facilitar à fiscalização tributária, ainda mais no atual ambiente fiscal em que prevalece o lançamento por homologação. Nesse passo, o dever de colaboração dos contribuintes é insito ao atual Sistema Tributário Nacional, o seu descumprimento deve ser sancionado por multas, pois se generalizado colocaria em cheque todo o Sistema, impossibilitando, assim, os entes federados de cumprirem seus desígnios constitucionais. Neste contexto, para refutar o lançamento que relata o descumprimento de obrigação acessória a interessada não deve se limitar ao campo das alegações, necessária a produção de provas no sentido de que a obrigação instrumental foi tempestivamente cumprida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 15504.720111/2015-27
Acórdão n.º **2401-005.657**

S2-C4T1
Fl. 3

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

PARANASA ENGENHARIA E COMERCIO S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 4ª Turma da DRJ em Belém/PA, Acórdão nº 01-33.490/2017, às e-fls. 13.649/13.684, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias devidas ao INSS, referente aos valores pagos aos segurados contribuintes individuais e obrigação acessória, em relação ao período de 01/2010 a 12/2011, conforme Relatório Fiscal, às fls. 79/226 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado nos seguintes Autos de Infração e levantamentos:

- Contribuição Previdenciária da Empresa. **DEBCAD 51.071.555-9**, fl. 3, no valor total de R\$ 19.529.642,63.

AB – ABONO OBRA 251;

AC – AJUDA DE CUSTO AJUDA REGIONAL;

AD – ADIANTAMENTO 13 SAL SEM DESC;

AN – ADICIONAL NOTURNO;

AR – AJUDA REGIONAL DIRETORES;

CA – COOP TRAB UNIMED SÃO GONÇALO;

CI – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL AUTÔNOMO;

CT – COOPERATIVA TRAB UNIMED BI;

DH – DIFERENÇA HORAS;

DT – DÉCIMO TERCEIRO DIRETORES;

EG – ESTABILIDADE OBRA GERDAU;

HE – INTEGRAÇÃO HORA EXTRA;

PE – PERICULOSIDADE;

PJ – CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREG;

PL – PARTICIPAÇÃO LUCROS RESULTADOS.

- Contribuição Previdenciária dos Segurados. **DEBCAD 51.071.556-7**, fl. 41, na importância de R\$ 1.274.922,82.

CC – CONTRIB SEG CONTRIB INDIVIDUAL e

CS – CONTRIB SEGURADO CARACT EMPREGADO.

- Contribuições a outras Entidades e Fundos (Salário-Educação (FNDE), INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE). **DEBCAD 51.071.557-5**, fl. 50, no montante de R\$ 4.550.934,71

AB – ABONO OBRA 251;

AC – AJUDA DE CUSTO AJUDA REGIONAL;

AD – ADIANTAMENTO 13 SAL SEM DESC;

AN – ADICIONAL NOTURNO;

DH – DIFERENÇA HORAS;

EG –ESTABILIDADE OBRA GERDAU;

HE – INTEGRAÇÃO HORA EXTRA;

PE – PERICULOSIDADE;

PJ – CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREG;

PL – PARTICIPAÇÃO LUCROS RESULTADOS

- **DEBCAD 51.071.558-3**, fl. 73, R\$ 1.925,81. Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente.

- **DEBCAD 51.071.559-1**, fl. 74, R\$ 1.925,81. Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

- **DEBCAD 51.082.286-0**, fl. 75, R\$ 19.257,83. Deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições previstas na Lei 8.212/91 ou apresentá-los sem as formalidade legais exigidas, com informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Conforme depreende do Relatório Fiscal, a Empresa foi intimada para se manifestar sobre a não inclusão na base de cálculo de contribuições federais de rubricas lançadas em folhas de pagamento, apresentadas em meio digital à Fiscalização.

Em sua resposta, fls. 856/858, a Interessada assim se manifestou:

a) Periculosidade: trata-se de pagamento de adicional de periculosidade para o qual, por equívoco, não houve o recolhimento das contribuições sociais;

b) Int. Hora Extra - Férias: trata-se de valores correspondentes à média das horas extras referentes ao período aquisitivo de férias, a qual equivocadamente e em relação a alguns poucos empregados, não sofreu a incidência verba de contribuições sociais;

i) Estabilidade obra Gerdau: trata-se refere-se de valores pagos a trabalhadores demitidos, contudo, titulares de estabilidade no emprego. As verbas têm natureza salarial e por equívoco, não foram recolhidas as correspondentes contribuições sociais;

j) Adicional Noturno: trata-se de pagamento de adicional noturno para o qual, por equívoco, não houve o recolhimento das contribuições sociais;

k) Diferença Horas: trata-se de verba de natureza salarial para o qual, por equívoco, não houve o recolhimento das contribuições sociais;

Informa o Setor Fiscal que os valores das bases de cálculo, ANEXO I a ANEXO V, extraídos das folhas de pagamento foram totalizados por competência e lançados por levantamento conforme Relatório de Lançamento.

No entendimento da Autoridade Lançadora, os valores pagos a empregados relativos ao Abono obra 251, discriminados no ANEXO VI, por empregado e por competência, compõem o salário de contribuição, mesmo que pagos esporadicamente e desvinculados do salário.

Informa que no ANEXO VII constam os valores pagos pela empresa a título de Ajuda de Custo. Entende o Setor Fiscal que a natureza jurídica desta verba só é indenizatória se paga em parcela única, situação diversa da ocorrida, já que os empregados receberam o benefício, em parcela fixa, durante quase todo o período fiscalizado. Da mesma forma no ANEXO IX estão listadas as verbas pagas aos Diretores, mês a mês, sob o título de Ajuda Regional.

Também foi considerado salário de contribuição a importância paga a título de Participação nos Lucros – PPLR Obras, já que não estão em consonância com as condições estabelecidas na Lei 10.101/2000 e na legislação previdenciária.

Foram lançados os pagamentos de 13º (décimo terceiro) salário a Diretores, Levantamento DT, Anexo X, *“tais valores pagos, apesar de constarem nas folhas de pagamento da empresa e devidamente contabilizados, não foram incluídas nas GFIP’s nem foram objeto de recolhimento de contribuições previdenciárias”*, idêntico fato ocorreu em relação ao Levantamento CI – Contribuintes Individuais, ANEXO XII.

Acerca do Levantamento Adiantamento Décimo Terceiro Salário – AD, ANEXO XI, afirma a peça fiscal:

Foi constatado que a empresa, ao efetivar as rescisões de contrato de trabalho, descontou do valor da base de cálculo das contribuições para a Previdência Social, as quantias referentes ao pagamento da rubrica 0128 - Adiantamento de 13º Salário. Esta conduta reduziu indevidamente a base de cálculo do 13º Salário pago em rescisão, já que os valores pagos a este título devem ser considerados pelo seu valor bruto, sem nenhuma dedução.

O adiantamento do 13º Salário não deve ser tributado na competência de seu pagamento. No entanto, deverá o Décimo Terceiro Salário ser tributado pelo seu valor integral por ocasião do pagamento da segunda parcela ou quando da rescisão de contrato de trabalho.

Foram tributados os pagamentos efetuados à UNIMED Belo Horizonte e de São Gonçalo Niterói Cooperativa de trabalho médico, referentes a serviços prestados de assistência médico-hospitalar aos empregados da autuada. Levantamentos: CT e CA. Entende o Setor Fiscal que compete a Interessada as contribuições a cargo da empresa referente aos

pagamentos de prestação de serviços realizados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. *“Para identificação dos valores das contribuições devidas foram examinados os respectivos contratos de prestação de serviços firmados com as cooperativas citadas”*.

Nas fls. 94, in fine, e 95 estão expressos os critérios para apuração da base de cálculo relativa à Cooperativa de trabalho UNIMED.

Informa o Relatório Fiscal que a PARANASA contratou de forma irregular diversos profissionais por meio de contratos de prestação de serviços quando deveria registrá-los como empregados. Esse mesmo procedimento foi utilizado para efetuar a complementação da remuneração de seus empregados do nível gerencial.

Na grande maioria destes casos, estes empregados constavam no quadro funcional da autuada desempenhando cargos gerenciais com salários compatíveis com as funções exercidas. Após sua demissão do quadro de empregados estes segurados passaram a receber sua remuneração através da emissão de notas fiscais de serviços e posteriormente foram readmitidos com salário irrisório geralmente no valor do piso mínimo nacional correspondente a R\$510,00 (quinhentos e dez reais) em 2010 e R\$545,00 (quinhentos e quarenta e cinco reais) em 2011 e continuando sendo remunerados também através da emissão de notas fiscais de serviços.

A relação de emprego foi atestada pela auditoria fiscal mediante análise de elementos que identificaram os pressupostos de tal vínculo: prestação de serviço, pessoalidade, remuneração, não-eventualidade e subordinação

Ao detalhar o procedimento fiscal, narra a autoridade lançadora que a autuada foi intimada a apresentar 88 (oitenta e oito) contratos de prestação de serviços e depois de reiteradas intimações a Interessada apresentou apenas parcialmente os contratos. Passou então a intimar as prestadoras de serviços.

Em resposta às diligências algumas prestadoras de serviços apresentaram os Contratos de Prestação de Serviço solicitados sendo que outras justificaram a não apresentação dos mesmos alegando já não mais possuir os contratos firmados e que já haviam entrado em contato com a PARANASA solicitando a apresentação dos mesmos

Nas folhas seguintes do Relatório Fiscal são expostas as evidências e as conclusões da autuante acerca da relação de emprego de profissionais que exerciam atividades por meio de contratos de prestação de serviço.

Ficou evidenciado que tal conduta trata-se de prática institucionalizada e disseminada no contribuinte, visto que engloba diversos níveis hierárquicos da empresa, passando pelo nível de SUPERINTENDENTES e chegando ao nível operacional, desde engenheiros até técnicos de edificações, na execução das atividades fim da mesma. Tal prática vem de longa data visto que foram apresentados contratos com data do ano de 2008 sendo prorrogados até o período fiscalizado

Na seqüência são relatados os pressupostos fáticos da relação de emprego: Pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica.

A pessoalidade e a identidade da pessoa física ficam também evidenciadas quando a PARANASA S/A estende diretamente a elas (pessoas físicas), o benefício do plano de assistência médica UNIMED-BH concedido aos empregados regularmente contratados. Para outros segurados também foram oferecidos benefícios como treinamento e empréstimos consignados.

A pessoalidade também está flagrantemente exposta nos inúmeros casos de empregados que são remunerados concomitantemente sob as normas da CLT e adicionalmente por intermédio por pessoas jurídicas – PJ, situação exaustivamente descrita nos itens 4.7 acima. O próprio sujeito passivo reconhece a condição de empregado do prestador dos serviços ao formalizar o contrato de trabalho de vários segurados

Informa o Relatório Fiscal que nenhum dos prestadores de serviços possuía empregados registrados. Este fato foi constatado em pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da Receita Federal, na RAIS e em GFIP, o que comprova a pessoalidade existente na relação “PARANASA x Prestador de Serviços”, “disto deduz-se que, os serviços foram executados pessoalmente por seus responsáveis”.

“Notou-se também, por meio da análise do Razão contábil dos contratados, que as Notas Fiscais emitidas seguiam uma seqüência numérica ininterrupta, indicando que a prestação de serviço se dava de forma exclusiva à PARANASA”

Sustenta que a não eventualidade está configurada pela habitualidade da prestação dos serviços, “o que se comprova através da emissão das NFS mensais seqüenciais”.

Apesar dos contratos de prestação de serviços apresentados, a não eventualidade também se manifesta claramente nos prazos estipulados nos contratos (renovados semestralmente ou anualmente), consistindo em verdadeiro contrato de trabalho por prazo indeterminado durante todo o período fiscalizado

Como citado anteriormente foram encontrados contrato sem vigor desde 2008, prorrogados de forma consecutiva, apontando claramente na direção da necessidade permanente da contratação dos mesmos profissionais comprovando categoricamente, mais uma vez, a não eventualidade

Afirma que a onerosidade é expressa pela remuneração do prestador de serviços que é a retribuição ao empregado pela prestação do serviço.

Está consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, os quais são efetuados a cada 15 (quinze) dias nos contratos firmados até 07/2011 e a cada 30 (trinta) dias nos contratos posteriores após 07/2011, mascarados pelas emissão de notas fiscais de prestação de serviços

Após discorrer sobre as três esferas em que a subordinação se revela: econômica, hierárquica e jurídica, salienta que:

No caso em tela é incontestável a subordinação hierárquica, uma vez que os segurados empregados recebem a determinação da fiscalizada, tanto dos serviços a serem executados quanto do prazo de execução. Os serviços a serem realizados são os contratados com os clientes do sujeito passivo e muitas vezes constam expressamente dos contratos de prestação de serviços firmados com a PARANASA S/A e que mascaram a relação de emprego existente

Estes contratos entre a PARANASA e as pessoas jurídicas – PJ, que acobertam a relação laboral, são uniformes, têm o mesmo padrão, conteúdo, cláusulas e outras características. Isto, por si só, já denuncia a subordinação hierárquica, considerando que, no universo de dezenas de contratos, em nenhum deles os contratados tiveram possibilidade de colocar quaisquer particularidades ou especificidades na prestação dos serviços. Apesar da gama variada de serviços prestados, a regra rígida é imposta a todos, pela subordinação a que estão sujeitos

Incontestável também a subordinação jurídica: as ordens são expedidas pela PARANASA aos profissionais executores dos serviços, com indicação das atividades a serem executadas que são as previstas nos contratos entre a PARANASA e seus clientes, além das previsões contratuais impostas

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação específica para cada DEBCAD, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a 4ª Turma da DRJ em Belém/PA entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, exonerando parte do crédito tributário, por entender que deve ser afastado os levantamentos CA e CT, relativos as cooperativas de trabalho, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão já mencionado.

Inconformada com a Decisão recorrida, autuada apresentou Recurso Voluntário (específico para cada DEBCAD), às e-fls. 13.754/14.525, procurando demonstrar sua improcedência, repisando em número, grau e gênero as razões da impugnação, motivo pelo qual, neste aspecto, adoto o relatório da DRJ, em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, suscita o que segue:

Outro motivo que leva a nulidade deste lançamento foi a utilização, pela autoridade fiscal, de documentos que não se referem ao período fiscalizado (01/2010 a 12/2011), o que resulta na alteração da verdade dos fatos objeto da autuação.

Ocorreram vários erros na descrição dos fatos que repercutiram sobre o direito de defesa da Impugnante, o que torna o ato nulo, conforme inciso II, art. 59, Decreto 70.235/72.

O cerceamento do direito de defesa também ocorreu pela utilização pelo Fisco de provas que não constam do processo administrativo ou sem qualquer comprovação de veracidade, o que viola aos artigos 5º, LV, da Constituição Federal; art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN; art. 333, I, do Código de

Processo Civil – CPC; artigos 9º e 59, II, do Decreto 70.235/72. O resulta na nulidade do lançamento tributário.

A Fiscalização não apresentou todos os contratos firmados pela Interessada o que caracteriza cerceamento do Direito de Defesa, que também estaria configurado pela utilização de documentos inacessíveis à Impugnante como os supostos “contratos-padrões”, item 5.5 do Relatório Fiscal, o que torna as afirmações da autoridade autuante genéricas, não passíveis de constatação e macula o lançamento de nulidade, já este deve ser instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, conforme art. 9º do Decreto 70.235/72.

Outra fonte de nulidade do lançamento é a incompetência da agente fiscal para desconsiderar a existência de pessoa jurídica e reconhecer relações de emprego, o que ofende o art. 114 da Constituição Federal; art. 50 do Código Civil; art. 129 da Lei 11.196/05; artigos 142 e 116, parágrafo único, do CTN e o art. 59, I, do Decreto 70.235/72.

(...)

A competência para desconsideração da personalidade jurídica de empresa prestadora de serviço é competência restrita ao Poder Judiciário.

Salienta que o parágrafo único do art. 116 do CTN não permite a desconstrução de pessoas regularmente constituídas que prestaram serviços à Impugnante.

(...)

Entende a Impugnante que outra nulidade do lançamento decorre da utilização do método de aferição indireta sem que existam parâmetros legais previstos para a apuração de contribuições sociais. Tal procedimento viola aos artigos 33, § 6º da Lei 8.212/91; 3º e 97, IV e 142 do CTN e 150, I, da Constituição Federal.

(...)

A desconsideração dos valores já recolhidos a título de contribuição social pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviço é causa de nulidade do lançamento.

Ainda em sede de preliminar alega a impugnante a decadência do lançamento relacionado a fatos geradores ocorridos antes de 06/10/2010, com base no § 4º, art. 150 e 156, V do CTN. Não se aplica para o caso concreto a regra contida no art. 173, I, do CTN, pois não ocorreu nenhuma prática dolosa.

Transcritas as preliminares argüidas, passaremos a dispor sobre os fundamentos de mérito, senão vejamos:

No mérito sustenta a insubsistência do Auto de Infração, já que o lançamento foi realizado com base em mera presunção, sem elementos de provas capazes de demonstrar, de forma cabal, a existência de relação de emprego.

Aduz “que só se estará diante de empregado, se houver inequívoca prova da existência concomitante dos seguintes requisitos: trabalho por pessoa física, pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação jurídica. A ausência de provas de tal jaez, mormente presunções destituídas de gravidade, precisão e concordância, são inaptas à demonstração desse estado”.

A prestação de serviços por empresas que não possuem folha de pagamento não é suficiente para presumir a prática de “pejotização” por parte da Impugnante.

Lembra que mesmo os serviços personalíssimos, nos moldes do art. 129 da Lei 11.196/05, são passíveis de serem prestados através de pessoas jurídicas.

Geralmente as empresas contratadas são micro ou pequena empresas, pelas características “desse tipo de sociedade, ressalte-se, demonstram que, de fato, é geralmente o próprio sócio que presta, pessoalmente, o serviço contratado”, no entanto, existem outras empresas que não são empresas individuais, em que há sempre a possibilidade da prestadora contratar outros profissionais para a execução dos serviços, subcontratar ou até mesmo que o serviço seja prestado por um dos sócios de empresas compostas por sócios que exercem as mesmas atividades, ou seja, não existem elementos nos autos que comprovem que os serviços foram realizados por supostos empregados da Impugnante.

“Daí porque pouco importa o fato de que as pessoas jurídicas não tenham o registro de empregados: os serviços podem ter sido executados por outros de seus sócios ou por outras pessoas jurídicas ou trabalhadores autônomos que contratou”.

Uma demonstração da inexistência de “pejotização” é que um grande número de sociedades tem quotistas distintos daqueles indevidamente apontados como empregados com participações societárias relevantes.

A adoção de contratos similares decorre da praticidade inerente às relações negociais, o que não enseja natureza empregatícia entre as partes.

Diversas empresas que prestaram serviços à Impugnante já existiam em data anterior ao período fiscalizado.

São citados alguns empregados da Interessada que concomitantemente são sócios de empresas que prestam serviço a Interessada. A Impugnante não vê nisso nenhuma contrariedade às leis, pelo contrário, a própria ordem constitucional incentiva a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa - art. 170 da Constituição Federal. Não caracteriza tal fato a pessoalidade, tampouco a evidência o pagamento de Plano de Assistência Médica da UNIMED-BH às pessoas discriminadas no Relatório Fiscal. “Trata-se, na realidade, de mera liberalidade da Impugnante, não existindo

vedação legal que a obste de agir dessa forma". São transcritos nomes de profissionais beneficiários da liberalidade da empresa que não constam em seu quadro funcional. Por outro lado existem sócios de empresas destacadas pelo Fisco que não são beneficiários do referido Plano de Saúde.

O fato de constar a palavra férias no corpo da nota fiscal não prova vínculo empregatício. "Cabe destacar que tais documentos não foram assinados. Na realidade, sequer foi comprovado que o nome do profissional - Luiz Fernando Torres - que consta no corpo do documento - foi escrito por ele próprio".

Para demonstrar a inexistência de não-eventualidade é apresentada uma lista de notas fiscais de "empresas contratadas pela Impugnante, extraídas da própria onde se identificam competências mensais sem prestação de serviços". Em outros casos os serviços foram prestados em curtíssimo prazo, portanto, sem habitualidade.

Algumas empresas também prestavam, em menor escala, serviços para outros clientes, fl. 5533.

"Os serviços contratados pela Impugnante não correspondem à sua atividade-fim". Várias pessoas jurídicas contratadas pela Interessada prestam serviço de natureza distinta da construção civil, fl. 5.536. O que pode ser demonstrado pela própria CNAE-Fiscal dessas empresas. "Assim, não havendo vedação na legislação pátria à adoção da terceirização, a habitualidade da prestação de serviços de tal natureza, por certo, também não caracteriza eventual relação de emprego".

Discorda sobre a caracterização do elemento onerosidade, já que os pagamentos foram realizados em razão da prestação de serviço por pessoa jurídica, portanto, não se trata de complemento de pagamento de salário. "Aliás, é factível que um empregado aceitasse tamanha redução dos seus vencimentos, em alguns casos de mais de 50%?" O valor maior recebido pela empresa contratada, mesmo composta por empregado da Interessada é decorrente do volume de trabalho contratado. Ademais, não há demonstração que os valores pagos às pessoas jurídicas contratadas foram destinadas exclusivamente aos pretensos empregados.

(...)

Aduz que disposições contratuais que estabelecem as responsabilidades das contratadas, inclusive por eventuais encargos trabalhistas, também demonstram "que a referida empresa provavelmente possui empregados contratados".

Alega que a subordinação não foi comprovada.

"As empresas que prestaram serviços à Impugnante, de fato se sujeitam a diretrizes por ela traçadas. Porém, não em razão de

suposta relação de emprego, envolvendo empregador e empregado. A sujeição decorre exclusivamente dos contratos por elas firmados para a prestação de serviços e das cláusulas neles avençadas e livremente estipuladas pelas partes".

"Na realidade, veja-se, no presente caso não há subordinação de espécie alguma, seja econômica, hierárquica ou jurídica" - fl. 5.562.

Salienta que a "Auditora Fiscal não comprovou no Relatório Fiscal a presença de qualquer um dos profissionais tidos por ela como empregados no Registro Eletrônico de Pontos da Impugnante no período fiscalizado".

Entende a Impugnante que a apuração do crédito tributário não poderia ter sido realizada por meio de aferição indireta, "posto não observados os requisitos dos artigos 148 do CTN e 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991".

(...)

Requer a Impugnante que se proceda a dedução no crédito tributário lançado dos tributos já recolhidos pelas empresas que prestaram serviços à Impugnante.

Alega que, "nos termos do relatório fiscal da presente atuação, exige-se contribuições sociais incidentes sobre verbas pagas a título de abono, ajuda de custo e Participação nos Lucros e Resultados (PLR)". Como essas verbas não têm natureza remuneratória, sobre elas não deve incidir Contribuições Previdenciárias, conforme normas contidas no § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91.

"Quanto ao denominado Abono de Obra 251, cumpre salientar, inicialmente, que a nomenclatura utilizada encontra-se equivocada, tratando-se, na realidade, de verba paga a título de gratificação por produtividade".

Defende a não incidência de contribuições sociais sobre a ajuda de custo regional em razão da natureza indenizatória desta verba, conforme alínea "g", § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91 e art. 470 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT. Observa que o fato de não ter sido paga em parcela única não descaracteriza sua natureza indenizatória.

Observa que foram realizados pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados uma única vez nos exercícios de 2010 e 2011, tal como admite o art. 3º, § 2º da Lei 10.101/2000.

E mesmo que, [...] "não se reconheça que a Impugnante pagou a aludida verba nos exatos termos da Lei nº 10.101/2000, então, indubitavelmente, tal verba deve ser compreendida como gratificação ou premiação, paga pela Impugnante de forma eventual".

Considera ilegal a exigência de contribuições sociais sobre valores identificados como adiantamentos de 13º salário no pagamento de rescisões de contrato de trabalho, uma vez “que a impugnante procedeu tal como determina a lei, recolhendo as apontadas contribuições previdenciárias sobre a totalidade de sua base de cálculo”, nos termos dos §§ 6º e 7º do Decreto 3.048/99.

A Interessada também considera ilegal a qualificação da multa aplicada, pois o dolo não foi demonstrado de forma cabal

Aduz que o próprio Fisco ao realizar os Autos de Infração 51.071.558-3 (deixar de preparar folha de pagamento) e 51.071.559-1 (deixar de arrecadar as contribuições dos segurados empregados) compreendeu que tais infrações não foram realizadas com dolo. Por outro lado aplica a multa qualificada. Neste caso, se há dúvidas deve ser aplicado o art. 112 do CTN.

Defende a inaplicabilidade da Taxa Selic como fator de juros de mora, “posto possuir natureza notoriamente remuneratória e, não, moratória, e em razão da patente afronta aos princípios legalidade, indelegabilidade da competência tributária, da anterioridade e da segurança jurídica”.

Resumidamente, a recorrente requer:

a) A nulidade do lançamento;

b) decadência do lançamento referente aos fatos geradores ocorridos até o dia

06/10/2010.

Em caráter subsidiário:

c) A apuração das contribuições sociais de acordo com os profissionais que executaram as atividades ou, subsidiariamente, segundo a participação dos sócios nas respectivas pessoas jurídicas;

d) A dedução de todos os valores pagos a título de tributos federais pelas empresas que prestaram serviços à Impugnante;

e) A exclusão dos juros e da multa imposta, com esteio no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, conforme autoriza o artigo 100, inciso III e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

f) Redução da multa para 75%, ante a ausência de dolo.

As teses da defesa expressas nos Recursos referentes aos Autos de Infração 51.071.556-7 e 51.071.557-5 estão incluídas no Recurso ao Auto de Infração 51.071.555-9, anteriormente relatado.

Em relação aos Autos de Infração 51.071.558-3 e 51.071.559-1 a recorrente sustenta que a folha foi elaborada de forma adequada, dada a inexistência de relação trabalhista entre as sociedades prestadoras de serviços e a contribuinte, conforme argumentação apresentada por ocasião da defesa ao Auto de Infração 51.071.555-9. “Ante a manifesta dúvida quanto à ocorrência de fato ilícito, há de se atender ao comando do artigo 112, inciso II, do

CTN, desonerando-se a Recorrente da sanção lhe imposta por suposto descumprimento de obrigação acessória”.

No que diz respeito ao Auto de Infração 51.082.286-0 aduz a Interessada que a penalidade é ilegal, pois, a documentação apresentada pela impugnante foi suficiente para a realização do trabalho fiscal, tanto é assim que foram realizados vários lançamentos relacionados às contribuições sociais. Ademais a multa aplicada é incontestavelmente confiscatória e não razoável, em razão disso o presente lançamento deve ser julgado improcedente.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Preambularmente cabe estabelecer o correto balizamento da presente lide. Para que seja caracterizado o litígio é necessário que a pretensão da Administração Tributária, consubstanciada nos Autos de Infração, seja resistida pela Recorrente. Sem resistência expressa não há que se falar em matéria litigiosa, conforme se depreende do Decreto 70.235/72.

Conforme observado pela autoridade julgadora de primeira instância, a recorrente reconhece, ainda durante a ação fiscal, a ocorrência de diversos equívocos e por ocasião da Impugnação quedou-se silente sobre os seguintes levantamentos: EG (ESTABILIDADE OBRA GERDAU); PE (PERICULOSIDADE); DH (DIFERENÇAS DE HORAS); NA (ADICIONAL NOTURNO); HE (INTEGRAÇÃO HORAS EXTRAS – FÉRIAS).

Em seu Recurso Voluntário, insurge-se quanto a impossibilidade da cobrança dos valores alusivos aos levantamentos encimados, por restar discutindo a nulidade e a decadência do lançamento, ou seja, abarcando a totalidade das rubricas.

Quanto ao argumento encimado, cabe a DRF de origem observar a inexigibilidade do crédito apartado, uma vez que está sendo discutido a validade do lançamento, bem como uma eventual decadência.

Da mesma forma não iremos nos posicionar acerca dos levantamentos referentes as cooperativas de trabalho (CA e CT - COOPERATIVAS DE TRABALHO), por terem sido excluídos pela decisão de piso.

PRELIMINARES

NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA

A contribuinte preliminarmente alega a ocorrência de cerceamento do direito de defesa, pugnando pela nulidade dos lançamentos.

Em que pesem as 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.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

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 aconteceu 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 do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Vale salientar ainda que a contribuinte escreveu mais de 600 páginas de recursos para contestar dos Autos de Infração que compõem este processo, o que nos levar a crer que a descrição dos fatos, os relatórios, anexos e demais documentos que instruem o processo, permitiram a interessada a entender, completamente, os Autos, conforme demonstrado pelas extensas defesas.

Ademais, não se pode perder de vista o *iter* processual. Na seara administrativa não é apropriado falar em cerceamento do direito de defesa na fase anterior ao lançamento, pois só após a Impugnação tempestiva é que se inaugura a fase litigiosa. É neste estágio que incidem as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, visto que esses princípios, nos termos da Constituição Federal, aplicam-se aos litigantes, no marco de um processo administrativo ou judicial.

O fato de o Fisco não apresentar “*no lançamento os contratos de prestações de serviços*” de três empresas constantes na Impugnação, fl. 5.466, in fine, certamente não caracteriza cerceamento do direito de defesa, primeiro, não houve a demonstração de que isso poderia alterar o lançamento, segundo, a análise dos contratos serviu para comprovar que eles seguiam um padrão, para isso não se fez necessário a totalidade dos contratos, bastando uma grande parte deles, fl. 2.144. Também não se pode perder de vista, que apesar de solicitada a apresentação de todos os contratos, a Interessada não cumpriu completamente seu dever de colaboração, daí a necessidade de circularização, que agregou, inclusive, informações negadas pela Interessada, conforme relatado na peça fiscal, fl. 131:

Em 22/09/2015, em resposta ao TIF-04, a autuada declarou que no período fiscalizado não existe contrato de prestação de

serviços firmado com a empresa RS MECANIZAÇÃO LTDA. Após a prestadora de serviços ser intimada a apresentar o contrato firmado com a PARANASA, em 06/04/2015, a autuada apresentou 2 (dois) contratos de prestação de serviços firmados em 12/01/2010 e 04/01/2011.

Mais a mais, 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, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Diante desse arcabouço jurídico, repetido a exaustão no meio jurídico, sobre a competência do Auditor-Fiscal para constituir o crédito tributário por meio do lançamento e da ausência de cerceamento do direito de defesa, afastam-se as preliminares de nulidade dos lançamentos analisados neste processo.

NULIDADE - INCOMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL PARA DESCONSIDERAR A EXISTÊNCIA DE PESSOA JURÍDICA E RECONHECER RELAÇÕES DE EMPREGO

A recorrente argumenta sobre a incompetência dos Auditores-Fiscais de caracterizar a relação laborativa, pois tal competência seria da Justiça do Trabalho.

Da mesma forma do tópico anterior, tal argumento não deve prosperar, senão vejamos.

Tem-se que a competência da Justiça do Trabalho para o reconhecimento da relação de emprego, prevista no artigo 114 da Constituição, não exclui a competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil para a constituição dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias decorrentes do devido enquadramento do segurado da Previdência Social. Ademais, o reconhecimento do vínculo, tem a finalidade de apurar corretamente as contribuições previdenciárias devidas, todos esses atos estão na abrangência da competência dos Auditores Fiscais, inclusive no que diz respeito à obediência de normas, como a contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, já que presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego. Na esfera administrativa não há exceção à regra de fazer o que determina as normas presumidamente constitucionais, elas têm força vinculante na base administrativa do Poder Executivo, como por exemplo, a contida no artigo 229, parágrafo 2º, do RPS, na redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29 de novembro de 1999:

Art. 229. (...)

(...)

*§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o **segurado** contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, **deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.** (g.n.)*

Dito isto, afasto a preliminar suscitada.

NULIDADE - UTILIZAÇÃO DE AFERIÇÃO INDIRETA

A recorrente, ainda em sede de preliminar, pugna pela nulidade do lançamento em razão da utilização da técnica de aferição indireta sem padrões estabelecidos

em lei como ocorre com o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Pois bem.

A fundamentação legal para o procedimento adotado Aferição Indireta encontra-se na no artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91. Confira-se:

art. 33: Parágrafo 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Departamento da Receita Federal (DRF) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

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

No caso concreto, o motivo que ensejou a aferição indireta foi a não entrega de documentos solicitados pela fiscalização, com permissão estampada no dispositivo encimado, além de valores não declarados em GFIP e folha de pagamento. O critério utilizado está descrito no Relatório Fiscal e os valores lançados, mês a mês, estão nos anexos. Esta transparência permite o exercício do direito à ampla defesa, inclusive para demonstrar, por meio de provas hábeis e idôneas, que os valores lançados deveriam ser outros, por exemplo. Assim, afasta-se a preliminar de nulidade pela utilização da técnica de aferição indireta e no mérito será analisada a procedência ou não desta parcela do lançamento.

DEMAIS ASPECTOS PRELIMINARES

No que diz respeito a preliminar sobre a nulidade do lançamento por ofensa ao art. 19, § 4º da Lei 10.522/2002 e do Ato Declaratório da RFB nº 05/2015 e da Nota PGFN nº 174/2015, assim também como a valoração das provas apresentadas pelas partes, serão analisadas em sede de mérito, pois com este se confunde.

A não compensação de valores eventualmente recolhidos a título contribuições previdenciárias pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviço não nulifica o lançamento, pois, além de se tratar de pessoas diferentes, os lançamentos estão relacionados a valores não declarados em GFIP, adicionais a esses. Por oportuno, destaca-se a existência da vedação normativa contida no § 6º do art. 56, Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subseqüentes.

§ 6º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

*Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples),
instituído pela Lei nº9.317, de 5 de dezembro de 1996.*

Também não nulifica o lançamento o exame, durante a ação fiscal, de documentos anteriores ao período lançado. Tampouco provoca nulidade a eventual ausência de documentos produzidos pela própria recorrente. No mérito serão analisadas as ocorrências dos fatos geradores das contribuições lançadas ou a natureza jurídica das verbas pagas, se remuneratórias ou indenizatórias e seus lastros probatórios, entre outros elementos de compõem os Autos de Infração litigiosos.

As alegações de nulidade sustentadas na inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas que fundamentaram os lançamentos realizados não terão o condão de nulificar os Autos ou algumas de suas partes, uma vez que o julgador administrativo não tem competência para afastar normas presumidamente constitucionais, essa atribuição foi reservada, pelo nosso ordenamento jurídico, ao Poder Judiciário, conforme será visto, com mais detalhes, por ocasião da análise das multas aplicadas.

Dito isto, em análise atenta aos Autos de Infração em questão, nota-se claramente que encontram-se dentro das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com a legislação vigente. Portanto, afasto as preliminares clamadas.

Em relação a alegada decadência, será tratada posteriormente, após discutida a qualificação da multa.

MÉRITO

CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS (PEJOTIZAÇÃO)

Questão central na solução do presente litígio repousa na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados sob a roupagem de pessoas jurídicas ou da utilização de pessoas jurídicas para complementação da remuneração de empregados com cargos gerenciais, segundo relato pela autoridade autuante:

Na grande maioria destes casos, estes empregados constavam no quadro funcional da autuada desempenhando cargos gerenciais com salários compatíveis com as funções exercidas. Após sua demissão do quadro de empregados estes segurados passaram a receber sua remuneração através da emissão de notas fiscais de serviços e posteriormente foram readmitidos com salário irrisório geralmente no valor do piso mínimo nacional correspondente a R\$510,00 (quinhentos e dez reais) em 2010 e R\$545,00 (quinhentos e quarenta e cinco reais) em 2011 e continuando sendo remunerados também através da emissão de notas fiscais de serviços

Por sua vez a recorrente sustenta a insubsistência dos Autos de Infração, já que os lançamentos foram realizados com base em mera presunção, sem elementos de provas capazes de demonstrar, de forma cabal, a existência de relação de emprego.

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 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.”

EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 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 da relação 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 da relação empregatícia, 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. (g.n.)

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, como passaremos a demonstrar.

Assevera o setor fiscal que da análise dos contratos de prestação de serviço fica demonstrado a subordinação imposta aos contratados: “tratam com pluralidade todos os prestadores de serviços simultaneamente, subordinando-os pelo geral por um único comando”.

É cediço que a rotina comercial se caracteriza pela autonomia da contratada para realizar o objeto do contrato, com preço que engloba o conjunto do serviço contratado, inclusive das pequenas despesas. No entanto, os contratos demonstram outra realidade, pois carregam dispositivos que evidenciam uma relação de subordinação. Com a prática cotidiana de formação de juízos particulares acerca de cada despesa, se seria ou não autorizada. Até mesmo despesas com material de expediente ou de viagens da empresa contratada necessitaria de autorização da Interessada, conforme exsurge da leitura de certas condições complementares, por exemplo, na fl. 1.210, *in fine*, ou descrito na peça fiscal, item 4.7.11:

7.3 – As despesas administrativas tais como: taxas, fotocópias, fax, impressões, telefonemas, certidões, correios, deslocamento, hospedagem e quaisquer outras, desde que comprovadas e autorizadas pela CONTRATANTE, para a prestação dos serviços aqui contratados, serão reembolsadas, à medida que forem sendo realizadas, mediante requisição da CONTRATADA devidamente acompanhada da documentação comprobatória

Outros fatos apresentados dão relevância a tese da autoridade fiscal: Muitas das empresas contratadas foram constituídas em datas próximas à data de assinatura dos contratos de prestação de serviços. Em regra as notas fiscais foram emitidas com numeração seqüencial, posicionando a Interessada como tomadora dos serviços. Empresas com o domicílio fiscal idêntico da Impugnante ou do mesmo escritório que prestavam serviços de auditoria à Impugnante e a outras empresas contratadas, inclusive há provas nos autos que o sócio-administrador desse escritório, CONTAC, era beneficiário do Plano de Saúde UNIMEDBH da Interessada, assim como alguns ex-empregados que constituíram empresas, como exemplo, o segurado Marco Antônio Dutra de Carvalho, no período de 01/07/2009 a 02/02/2011.

Esse mesmo segurado, citado no final do parágrafo anterior, prestou serviços à Impugnante no período de 03/04/2006 a 01/07/2009, com salário, no mês da rescisão, de R\$ 4.800,00. Um mês antes de rescindir o contrato de trabalho com a Interessada, ele constituiu a empresa Amazonas Engenharia e Consultoria Ltda, em 01/06/2009, conforme comprovante de inscrição no CNPJ. Agora, enquanto empresa, continuou a prestar serviços para a Impugnante com remuneração por meio de notas fiscais da Amazonas Engenharia e Consultoria Ltda. Em 02/02/2011 o segurado foi readmitido, agora com salário de 606,00 - um pouco maior que o salário mínimo vigente à época - e simultaneamente recebia por meio das notas fiscais emitidas por sua empresa Amazonas Engenharia e Consultoria Ltda.

Tais fatos, analisados em conjunto, evidenciam uma opção consciente da Interessada em reduzir o pagamento das contribuições sociais, com redução substancial da base de cálculo, ao mesmo tempo em que demonstram a existência de todos os elementos que compõem a relação de emprego, mormente, a subordinação e a pessoalidade. Como se não bastasse os fatos que convergem para essa relação de subordinação mesmo sobre o manto da remuneração à pessoa jurídica, ainda assim, optaram por readmitir o segurado com salário irrisório, aproximadamente 8 (oito) vezes menor do que ele recebia há um ano e meio atrás, o que deixa muito claro a presença de todos os elementos que o caracteriza como empregado, pois se trata da mesma pessoa, sócia da empresa Amazonas Engenharia e Consultoria Ltda.

Esta sistemática de criação de empresas por empregados da Interessada, meses antes de rescindir o contrato e depois continuar prestando serviços à Impugnante, para posteriormente ser readmitido com salários irrisórios era uma prática comum no período fiscalizada, tal fato também aconteceu com o engenheiro Anderson José Azevedo Dias, que constituiu a empresa Azevedo Dias Consultoria Ltda dois meses antes da rescisão de seu contrato de trabalho, depois, mesmo desligado, exerceu a função de fiscal de contrato e em 22/11/2010 é readmitido com o salário irrisório para um engenheiro, R\$ 515,00 (quinhentos e quinze reais), aproximadamente 15 (quinze) vezes menos do que recebia antes da rescisão, o que por certo, reduziu em muito as contribuições sociais quem têm como base de cálculo a remuneração recebida.

Este padrão é o que prevalece, para citar apenas mais um exemplo, já que o Relatório Fiscal narra a situação fática de 58 (cinquenta e oito) segurados empregados remunerados por meio de notas fiscais, fls. 102/206 e seguintes. O segurado Luiz Carlos de Faria Rios ganhava R\$ 8.200,00. Um mês antes de rescindir seu contrato de trabalho constituiu

a empresa Chabude Consultoria Ltda. Mesmo desligado do quadro funcional da empresa, representava a Interessada como gerente de contrato e continuava na condição de beneficiário de Plano de Saúde da UNIMED-BH. Foi readmitido em 03/01/2011 com a função de Coordenador de Projetos com um salário de R\$ 600,00 (seiscentos reais), salário incompatível com a função exercida. Por oportuno se observa que as informações recolhidas na internet, sobre o histórico profissional deste segurado, que exerceu a função de gerente de contratos na Parana, no período de 2005 a janeiro de 2014, estão no mesmo sentido dos contratos assinados sobre um carimbo de gerente de contratos.

De início, impede esclarecer que não entendemos que a amostragem encimada, por si só, teria o condão de ensejar a configuração da relação laboral entre a autuada e os prestadores de serviços, mas sim são fortes indícios.

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.

Foi exatamente como procedeu a fiscalização na hipótese dos autos, trouxe à colação diversos 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 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:

Para melhor compreensão, analisaremos os requisitos da pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação.

Por muito bem analisar as alegações suscitadas pela autuada e documentos acostados aos autos acerca dos requisitos da pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação, peço vênia para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, *in verbis*:

Em relação à pessoalidade a Impugnante entende que o fato de a prestação de serviços por empresas que não possuem empregados não permite concluir que ocorreram “pejotizações”, uma vez que o art. 129 da Lei 11.196/2005 deixa claro que a prestação de serviços intelectuais “são passíveis de serem prestados através de pessoas jurídicas”. Referidas empresas por sua natureza intelectual não demanda grandes estruturas, em razão disso umas funcionam no “endereço de residência dos próprios sócios, como é o caso da empresa SR INFOTRAB Ltda ou, por uma questão formal, do escritório de contabilidade que lhes presta serviços”. Anuncia a Impugnante, que não teve ciência do registro de empresas em seu próprio endereço.

No contexto dos fatos levantados, não é desprezível a constatação de que algumas empresas possuíam o mesmo domicílio tributário da Impugnante ou de seu escritório de contabilidade. Normalmente o domicílio tributário das “pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à

obrigação, o de cada estabelecimento”, como sugere o art. 127 do CTN. Essas opções atípicas ao mundo empresarial, de coincidência de domicílio tributário, reforçam a tese do Setor Fiscal.

Observa-se que a denominada “pejotização” não abarcou apenas serviços intelectuais. Tampouco é apropriado afirmar que o trabalho intelectual é incompatível com a relação de emprego. Pode-se enquadrar como típico empregado o prestador de serviços intelectuais, que, mesmo tendo relativo controle do seu trabalho ou com conhecimento para prestá-lo de modo auto-suficiente, esteja inserido na cadeia produtiva sobre o comando cotidiano de seu tomador.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não pode ser interpretado como uma possibilidade de as partes transformarem artificialmente uma relação de emprego (na qual estão presentes a pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação) em algum outro tipo de relação jurídica, com base apenas na utilização de uma pessoa jurídica para formalização do contrato. No trato jurídico das relações de trabalho impera o princípio da primazia da realidade, devendo a verdade fática prevalecer sempre sobre as formas jurídicas adotadas.

Neste passo, conclui-se que o art. 129 da Lei 11.196/2005 não configura óbice ao enquadramento dos prestadores de serviços como segurados empregados para fins de apuração das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos. Esse enquadramento deve ser efetuado sempre que restar constatado que a prestação de serviços, a despeito de ter sido formalmente contratada com uma pessoa jurídica, ostenta de fato os elementos essenciais da relação de emprego previstos no art. 3º da CLT e no art. 12, I, “a”, da Lei 8.212/91.

Observa-se que alegações desacompanhadas de provas não têm o condão de alterar os lançamentos realizados, ainda mais quando as provas são fáceis de produzir, como por exemplo, quem efetivamente prestou serviços à Interessada? Quais dos sócios, com idêntica ou distinta formação ou foi prestada por terceiros conforme alegado na Impugnação?

A simples cogitação da possibilidade que eventual serviço poderia ter sido realizado por terceiros, não prova que foi realizado por terceiros, ainda mais que as empresas contratadas não possuíam empregados, portanto, sem provas em contrário não há porque descaracteriza a pessoalidade, já que o conjunto de provas converge para isso.

Tampouco descaracteriza a pessoalidade se a data da constituição da empresa for anterior ao período fiscalizado, isso pode demonstrar, entre outras coisas, que a prática de “pejotização” era anterior ao período fiscalizado. No caso concreto o recorte fático a ser valorado está adstrito ao período dos lançamentos tributários.

A Interessada discorda “que a pessoalidade estaria evidenciada, também, nas hipóteses em que o sócio da empresa prestadora de serviços compõe, concomitantemente, o quadro de funcionários da Impugnante”. Para ela este fato é parte da liberdade de contratar e da política de valorização de profissionais

especializados. No entanto, não é esta a conclusão adotada no presente voto, pois a contratação por salários irrisórios, como citado anteriormente, não expressa nenhum tipo de valorização desses profissionais, pelo contrário. A argumentação da “valorização dos profissionais de elevada expertise” aproxima em muito dos argumentos apresentados pela fiscalização, de que a grande parte da remuneração desses empregados é realizada por meio de notas fiscais expedidas por empresas contratadas, cujos sócios ostenta a condição de empregados legalmente subordinados a Paranasá.

A argumentação de que na realidade trata de mera liberalidade da Impugnante o pagamento de plano de assistência médica da UNIMED-BH a segurados não empregados ou desligados do quadro de empregados da autuada não só não afasta a pessoalidade como a reforça. Não é demais salientar que este comportamento destoa do padrão de mercado: a contratação de empresa para prestação de serviço e como ato de liberalidade a empresa contratante concede a sócio da empresa contratada um plano de assistência médica. Assim, tem-se que esses pagamentos são também provas de uma relação de caráter pessoal entre os sócios das empresas contratadas, beneficiários desse plano de assistência médica, e a Impugnante.

Não é demais observar que para fazer parte do lançamento tributário o critério não foi apenas ser ou não beneficiário do plano de assistência médica da UNIMED-BH da Interessada, no entanto, para aqueles segurados incluídos nos lançamentos o fato de ser beneficiário deste plano em períodos em que se encontravam desligados do quadro de empregados da autuada, assume relevância, mormente para reforçar o critério da pessoalidade, no marco de uma efetiva relação de emprego.

Também é relevante para a análise da pessoalidade a informação retirada “do Razão contábil dos contratados, que as Notas Fiscais emitidas seguiam uma seqüência numérica ininterrupta, indicando que a prestação de serviço se dava de forma exclusiva à PARANASA”. Tem-se, então, um quadro atípico, em termos de mercado. Um conjunto de empresas contratadas, sem empregados, que prestam serviços exclusivamente para a Impugnante, por meio de seus sócios. Muitos dos quais também empregados da PARANASA com salários irrisórios.

O fato de as empresas contratadas não possuírem empregados reforça a caracterização da pessoalidade. A necessidade de contratar uma pessoa jurídica é justamente para evitar a pessoalidade. Contrata-se uma empresa especializada em determinada atividade, que pode ser prestada por qualquer um de seus funcionários. Se um trabalhador estiver impedido de trabalhar outro é colocado em seu lugar. Já, no caso concreto, não há empregados, os serviços são prestados sempre pela pessoa do sócio, em uma relação intuitu personae. O contrato era assinado visando o trabalho a ser realizado pela pessoa do sócio. A pessoalidade também se revelava na contratação de empresas de empregado remunerados, bem abaixo dos valores correspondentes as suas atribuições. A pessoalidade já estava

estabelecida, a pessoa jurídica tinha como objetivo principal a complementação da remuneração, sem incidência de Contribuições Previdenciárias e de Terceiros.

A não-eventualidade é caracterizada pela prestação dos serviços com habitualidade, de forma contínua e integrada aos fins sociais desenvolvidos pela empresa, neste sentido é o disposto no § 4º, art. 9º, Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999: “Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa”. No caso concreto, além da habitualidade na expedição mensal de notas fiscais sequenciais, observa-se a renovação sucessiva dos contratos, no período fiscalizado, demonstra a necessidade permanente desses profissionais e a não eventualidade dos serviços por eles prestados. Segundo o Setor Fiscal “foram encontrados contratos em vigor desde 2008, prorrogados de forma consecutiva”.

Com o objetivo de descaracterizar a não-eventualidade a Impugnante elabora uma planilha composta por uma relação de empresas prestadoras de serviço que em alguns meses não emitiram notas fiscais. No entanto, não se pode tomar como sinônimo a prestação de serviço e sua, respectiva, remuneração. Observa-se que, regra geral, quando não há emissão de nota fiscal para algum mês, no antecedente ou no conseqüente, há uma compensação, com emissão de mais notas fiscais ou com valores superiores. Ademais, nota-se que boa parte das empresas contratadas, citadas na tabela impugnatória, deixaram de emitir nota fiscal para uma única competência. Considerando a relação de pessoalidade, anteriormente confirmada, pode-se concluir que se trata de período de férias, o que só reforça a tese da não-eventualidade, no marco de uma relação de emprego. Da mesma, entende-se que não é suficiente para descaracterizar a não-eventualidade o fato de determinadas empresas prestarem serviços por meio de seus sócios por um curto espaço de tempo, durante o período fiscalizado. O tempo de duração de um contrato de trabalho, não retira dele seus elementos caracterizadores, tal como a não-eventualidade.

A Interessada apresenta outra planilha com o escopo de desconstruir a caracterização da não-eventualidade na prestação de serviço pelos sócios das empresas contratadas, para isso ela cita algumas empresas que prestaram serviços para outros destinatários diferentes da PARANASA. No entanto, a maioria das notas de prestação de serviço foi emitida em períodos diferentes do fiscalizado. Por exemplo, a empresa Warranty Consultoria e Engenharia Ltda, na tabela esta relatado que as notas se referem às competências: 01/2014; 08/2013; 03/2008; 04/2008; 07/2008; 06/2009; 10/2009 e 02/2010. As sete primeiras notas estão fora do período do lançamento e a última, fora do período do lançamento para esta empresa contratada, com notas emitidas a partir de 07/2010, ou seja, de uma realidade distinta da constituída nos lançamentos tributários sob exame. Ao mesmo tempo, não há nenhuma dúvida que a grande maioria das notas foram emitidas de forma sequencial, tendo como destinatário a PARANASA. Neste contexto, entende-se que uma ou outra nota fiscal emitida para outro destinatário que não seja a Interessada não descaracteriza a não-eventualidade, entendida no sentido do disposto no § 4º,

art. 9º, Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999: “Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa”. Tem-se que a simples denominação de atividade de consultoria ou assessoria, desacompanhada de provas da atividade efetivamente prestada no cotidiano da empresa, não é suficiente para comprovar que não se trata de serviço não eventual relacionado diretamente ou indiretamente com as atividades normais da Interessada.

Observa-se que apesar do olhar mais atento e de forma segmentada a cada um dos requisitos caracterizadores da relação de emprego, eles serão valorados em conjunto com outros elementos retratados nos autos, como por exemplo, o fato de o sócio da empresa Impacto Consultoria Assessoria e Representações Ltda, citado na referida planilha, o Segurado Marcelo Alvim Cândido de Oliveira, constar como beneficiário do Plano de Saúde UNIMED, da Interessada, no período de 01/12/2000 a 30/04/2013, no qual está incluído as competências lançadas, além de constar no histórico de diversos lançamentos contábeis a referência a desconto consignado. Nessa frequência o termo Férias entre parênteses escrito a caneta em cima do carimbo que faz referência ao centro de custo na Nota Fiscal nº 2011/10 é mais um indício que somado a outros - como os constantes em páginas da internet onde os segurados são declarados como empregados da PARANASA - convergem para a configuração de um planejamento tributário que visava reduzir o pagamento de Contribuições Previdenciárias e para outras entidades e fundos por meio de empresas contratadas com remuneração por notas fiscais de serviço. Observa-se que não há como não considerar afirmações feitas pela própria empresa, em sua página na internet declarando que alguns sócios das contratadas são seus empregados, e. g., fls. 139.

Por não se tratar de trabalho voluntário a onerosidade, no sentido da remuneração pelos serviços prestados, está presente ao olhar o pagamento realizado às empresas contratadas como forma de acobertar a remuneração aos sócios dessas empresas e mais ainda quando se trata de sócios das contratadas que também ostentam, declaradamente, a condição de empregado. Já a Impugnante defende que pagamento à empresa contratada não pode ser considerado remuneração de pessoa física. A Impugnante destaca um conjunto de notas para demonstrar que os valores pagos às contratadas eram variáveis, “havendo, inclusive, sua redução de uma competência para outra”. No entanto, se ampliar o tamanho da amostra de notas a conclusão que exsurge é outra, já que a realidade da autuação leva em conta dois anos e não apenas dois meses, como no primeiro exemplo citado, referente à empresa Amazonas Engenharia e Consultoria.

A Interessada alega que não é factível um empregado aceitar a redução de seus vencimentos, “em alguns casos de mais de 50%”. No entanto, como visto anteriormente, as reduções de salários foram compensadas por pagamentos realizados por intermédio das pessoas jurídicas contratadas, quinzenalmente e

depois mensalmente, sendo irrelevante a data correta, mas sim os valores e a periodicidade, já que se procurava dissimular uma relação de emprego. Essa opção de remuneração por meio de empresas contratadas explica os fatos descritos no Relatório Fiscal relacionados a empregados capacitados que recebiam bons salários e depois de demitidos aceitavam ser recontratados com salários irrisórios para exercerem as mesmas atividades que outrora realizavam, quando bem remunerados.

Nesse contexto, eventual contestação desses fatos deve ser acompanhada de novas provas aptas a demonstrarem uma nova realidade, e não apenas uma nova interpretação com conclusões que se sustentam em uma análise isolada dos fatos. Se a Impugnante contesta o montante apurado nos lançamentos tributários, deveria carrear aos autos provas dos valores dos salários efetivamente pagos, pois não é crível que alguém, capacitado, que trabalhava com salários compatíveis com sua função, aceite ser recontratado com salários em torno de um salário mínimo. Fica, assim, descontextualizado, a necessidade de manutenção do trabalho, com todos os seus requisitos, por uma remuneração irrisória. Ainda mais quando o sócio da contratada e o empregado da Impugnante são a mesma pessoa. Sem provas em contrário, prevalece as carreadas pela fiscalização, que reforçam a tese de a remuneração complementar seria realizada por meio de pessoas jurídicas constituídas para este fim. Assim, tem-se que o requisito da onerosidade está presente, também pelos pagamentos realizados por intermédio das pessoas jurídicas contratadas.

Apesar da resistência da Impugnante, a existência de contratos uniformes evidencia uma relação de subordinação, pois é de conhecimento geral que na esfera contratual prevalece a liberdade contratual, ainda mais se realizado entre distintas pessoas, com atividades diferentes, no entanto, no caso concreto esta liberdade não é observada. A Impugnante discorda, em seu entender a contratação depende da aceitação do contrato padrão: “Caso não concorde com as exigências previstas, simplesmente não se efetua a avença”. Diante desta afirmação e das disposições contratuais a tese da existência da subordinação ganha força, pois a submissão das contratas aos ditames da contratante é patente, v.g., os serviços devem ser realizados “segundo as especificações constantes das determinações da CONTRATANTE”, e se o serviço não ficasse a contento: “eventual refazimento de etapas consideradas inadequadas pela CONTRATANTE”¹⁰. O juízo de adequação de cada etapa (“em qualquer etapa¹¹”), realizado pela Interessada, demonstra a subjetividade deste controle, que não era realizado sobre o resultado final da atividade, mas sim sobre cada etapa. O critério utilizado para verificação de eventuais falhas ou incorreções era “exclusivo” da Contratante,¹² inclusive “aprovar as medições de serviços da CONTRATADA¹³.

*A Impugnante ao mesmo tempo em que critica a utilização de critérios ultrapassados de subordinação utilizados pelo Fisco, faz uso dos ensinamentos de Orlando Gomes, falecido em 1988, para esclarecer o conceito de subordinação jurídica: “**Tanto ao poder de comando como ao de direção do empregador corresponde o dever específico do empregado em obedecer. O poder de comando seria o aspecto ativo e o dever de obediência***

o passivo da subordinação jurídica” (Grifos do Impugnante). Entende-se que, além dos outros elementos da relação de emprego, analisados anteriormente, a subordinação também está presente. Os próprios dispositivos contratuais deixam claro que os serviços que foram prestados por sócios das contratadas, empregados ou ex-empregados da Interessada, eram subordinados ao poder de comando da PARANASA em cada uma das etapas, e se eventualmente, o executor contratado não obedecesse ao que a contratante considerava adequado deveria o trabalho ser feito.

Como se observa das constatações encimadas, a autoridade lançadora se desincumbiu do ônus de comprovar os requisitos da relação laboral entre os funcionários e/ou sócios das empresas prestadoras de serviços com a contratante, ora autuada, na forma que a legislação de regência exige, mais precisamente o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social, possibilitando, assim, a desconsideração da personalidade jurídica daquelas empresas com o fito reclassificar o vínculo entre tais funcionários com a recorrente.

Constata-se, assim, que o fiscal autuante, ao promover o lançamento, agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação que regula o tema, demonstrando circunstanciadamente os fatos que ensejaram a constituição do crédito previdenciário, impondo a manutenção da autuação em sua integralidade.

DEMAIS QUESTÕES QUANTO A CARACTERIZAÇÃO

Como já dito em tópico específico nas preliminares, o método de aferição indireta adota pelo Sr. Fiscal, obedeceu todos os requisitos e parâmetros legais.

A aferição indireta utilizada para apuração da base de cálculo das contribuições lançadas é uma decorrência lógica e jurídica da situação fática encontrada, mormente, a remuneração de segurados do RGPS por meio de notas fiscais. A fundamentação legal está estampada no § 6º, art. 33 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Não havia na contabilidade ou em outro documento o registro do movimento real da remuneração dos segurados a serviço da Interessada. Conforme visto anteriormente, restou demonstrado que a remuneração dos segurados empregados era realizada de forma integral ou complementar por meio de notas fiscais. Neste contexto a fiscalização federal não poderia quedar-se inerte, fez-se, no caso, o que deveria fazer, já que sua atividade é plenamente vinculada. Agiu em conformidade com o disposto no § 6º, art. 33 da Lei 8.212/91. A base de cálculo foi apurada com a utilização das notas fiscais por competência e por segurado.

Ressalta-se, a partir do exposto no parágrafo anterior, o efeito jurídico processual da utilização do método de aferição indireta: a inversão do ônus da prova ou na redação do § 6º, art. 33 da Lei 8.212/91, in fine: “cabendo à empresa o ônus da prova em contrário”. A metodologia utilizada foi transparente, além dos relatórios fiscais e provas nos autos, a base de cálculo está detalhada por competência e por segurado nos anexos XVI a LXXII, fls. 375/642, entre outros. No caso sob exame a empresa, apesar de ter todas as condições para isso, não se desincumbiu do ônus probatório, não se esforçou para produzir provas das remunerações efetivamente pagas aos segurados empregados, já que discorda nos valores lançados. Nesse contexto, não é suficiente sugerir um ou outro caminho que poderia a fiscalização ter trilhado, como por exemplo, examinar as GFIP das empresas, em uma tentativa de inverter o ônus da prova, que a própria lei determina expressamente que é da empresa.

Outro ponto pe que a interessada solicita a dedução dos lançamentos das contribuições sociais e dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas que prestaram serviços à Impugnante. No entanto, não será possível, pois os lançamentos sob exame estão relacionados à base de cálculo não declaradas em GFIP, conforme descrito na classificação dos levantamentos utilizados nos Autos de Infração, DEBCAD 51.071.555-9, fls. 4/5, ou seja, as bases de cálculo e contribuições lançadas em GFIP e eventualmente recolhidas não são litigiosas, o litígio repousa nas bases de cálculo complementares às declaradas, com contribuições complementares. Por outro giro, caberia a recorrente comprovar eventual ocorrência de duplicidade, demonstrando a parte coincidente entre a lançada e a declarada em GFIP, só diante disso poderia se falar em dedução, já que os levantamentos, base dos lançamentos, dizem respeito a novas bases de cálculo, não declaradas em GFIP.

VERBAS INDENIZATÓRIAS

Ao defender a não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre verbas pagas a título de abono, ajuda de custo e Participação nos Lucros e Resultados a recorrente não produziu argumentos sobre os pontos essenciais que caracterizam este debate, preferiu concentrar a maior parte de seus esforços em argumentos genéricos, sem associá-los a realidade efetivamente ocorrida no âmbito da PARANASA. Em outras palavras, não basta denominar determinada verba de Participação nos Lucros e Resultados, por exemplo, para que esta verba transmude sua natureza jurídica, de remuneratória para indenizatória, e fique livre da tributação. Se o ordenamento jurídico tece algumas exigências, finalísticas, para que determinada verba seja caracterizada como indenizatória, é preciso atestar que essas exigências foram cumpridas. Com lastro em provas, de que a realidade praticada no âmbito da empresa está adequada às exigências normativas, aí sim, não paira dúvida, nesta condição, que se está diante de uma verba indenizatória, livre da incidência de contribuições previdenciárias.

A propósito da matéria, por não ter a contribuinte juntado aos autos novas provas ou novos argumentos capazes de rechaçar o lançamento, a autoridade julgadora de primeira instância se manifestou com bastante propriedade, motivo pelo qual peço vênha para transcrever excertos do Acórdão recorrido e adotá-lo como razões de decidir, *in verbis*:

PLR

Destacam-se, inicialmente, os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados pagos a segurados empregados sob o título de Participação nos Lucros - PPLR Obras. Independente da denominação, a condição para que estas verbas não integrem o salário de contribuição é que obedeçam aos requisitos estipulados em lei específica, conforme estabelecido, taxativamente, na alínea “j”, § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91: Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. A Lei específica é a de nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

Informa a Peça Fiscal que nas Convenções Coletivas de Trabalho, relativas ao período de 01/2000 e 12/2011, “não consta nenhuma cláusula disciplinando o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados – PLR para a matriz nem para nenhuma das obras”.

E acrescenta:

“Da inexistência de regulamento disciplinando o pagamento da PLR em confronto com a Lei nº 10.101/00 depara-se com varias irregularidades na aplicação do benefício:

- a) Não houve formação de comissão para elaborar o Acordo Coletivo;
- b) Não existiu nenhuma definição de metas a serem atingidas;
- c) Os pagamentos foram efetuados em descompasso com o convencionado no parágrafo 1º daquela cláusula 5ª, visto que foram realizados em períodos diversos de janeiro de 2009”.

O Impugnante, com base no ANEXO VIII, conclui que “os pagamentos realizados pela Impugnante aos seus empregados, a título da aludida verba, **ocorreram uma única vez nos exercícios de 2010 e 2011**” (destaque no original, fl. 142, in fine). No entanto, não é isso que se observa. Ao consultar o referido Anexo, destacou-se o primeiro trabalhador, Cód. 052.018, fl. 312, e se constatou que ocorreram dois pagamentos, um na competência 01/2010 e outro na competência 03/2010, tal fato se repete em relação ao segundo trabalhador do referido anexo, 052.022, para citar apenas os dois primeiros exemplos. Apesar de a Lei 10.101/00 trazer outras exigências e o Setor Fiscal ter apresentado seus fundamentos, a Impugnante se limita à afirmação transcrita no início deste parágrafo, o que enfraquece em demasia sua tese, pois não se pode escolher qual trecho da Lei se pretende cumprir e simplesmente ignorar os demais. No marco da isenção a interpretação dos dispositivos legais isentivos é literal, conforme comando constante no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: outorga de isenção”. Também, com base neste fundamento, não há espaço para, novamente, mudar a denominação de remuneração, com o objetivo de alterar sua natureza jurídica e afastar a incidência de Contribuição Previdenciária. Portanto, mantém-se a tributação sobre as verbas denominadas de Participação nos Lucros - PPLR Obras, em razão do descumprimento das exigências contidas na Lei 10.101/00.

Por essas razões, mantém a incidência das contribuições.

ABONO OBRA

Em relação aos pagamentos realizados nos meses de novembro de dezembro de 2011 sobre a rubrica “Abono Obra 251” foi considerado base de cálculo das contribuições uma vez que ganhos eventuais e abonos só não integram o salário-de-contribuição se expressamente desvinculados do salário por força de lei. “Como não existe previsão legal para o pagamento do Abono em questão, o mesmo integra a base de cálculo das contribuições para a Previdência Social”.

Por ocasião da Impugnação a Interessada, ainda na tentativa de enquadrar referido Abono no campo da não incidência aduz: “Quanto ao denominado Abono de Obra 251, cumpre salientar,

inicialmente, que a nomenclatura utilizada encontra-se equivocada, tratando-se, na realidade, de verba paga a título de gratificação por produtividade". No parágrafo seguinte, fl.5.585, justifica a mudança com a citação do Professor Maurício Godinho Delgado:

"Os abonos consistem em antecipações pecuniárias efetuadas pelo empregador ao empregado. São adiantamentos salariais concedidos pelo empregador". Dada à natureza de "antecipação salarial", é inquestionável, portanto, sua natureza jurídica de verba salarial. (grifos na Impugnação)

Com perdão pela repetição, a mudança da denominação de determinada verba não tem o condão de alterar sua natureza jurídica. Se uma verba pretende retribuir o trabalho ela tem natureza remuneratória, logo sobre ela incidem Contribuições Sociais Previdenciárias. A própria Impugnante deixa isso claro ao afirmar que a verba, agora denominada de gratificação por produtividade, foi paga em razão do destacado trabalho empreendido pelos seus empregados, fl. 5.585, in fine. Nesta esteira, fica evidente a natureza remuneratória dessa verba, que retribuiu um esforço adicional dos empregados para atingir os objetivos da empresa.

O fato de a Interessada caracterizar o pagamento como mera liberalidade da empresa não o torna automaticamente uma verba isenta de Contribuições Previdenciárias e de Terceiros, pois, nos dias atuais, ninguém tem dúvida sobre a natureza tributária destas contribuições, logo, se sujeitam ao regime jurídico tributário, a começar pela sujeição à legalidade, tanto para instituir como para isentar tributos: art. 97 do CTN e art. 150, § 6º da Constituição Federal.

Constituição Federal, art. 150, § 6º:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Art. 97 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1.966:

Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

[...]

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Neste contexto normativo, tanto os abonos como os ganhos eventuais só são considerados isentos se expressamente desvinculados do salário.

Lei 8.212/91, art. 28:

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

e) as importâncias

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

Essa desvinculação expressa deve ser realizada por lei, em consonância com o regime jurídico tributário, como atesta o art. 214 do Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999.

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

V - as importâncias recebidas a título de:

*j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário **por força de lei**;*

(destacou-se)

Com base no encadeamento normativo acima exposto e na natureza jurídica remuneratória dessa verba, mantém-se sua sujeição ao campo de incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias e para outros fundos e entidades.

AJUDA DE CUSTO E AJUDA DE CUSTO REGIONAL

No que diz respeito à tributação dos pagamentos aos empregados realizados sob a denominação de ajuda de custo e ajuda de custo regional, a linha de defesa é a mesma: tenta atrair uma norma isentiva para uma realidade distinta de sua incidência, prevista em lei, o que resulta na não subsunção do fato à norma, já que a realidade não se amoldar completamente à situação descrita na norma isentiva. No caso concreto, a Lei 8.212/91 retira a ajuda de custo do salário-de-contribuição se ela for paga em parcela única e recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado¹⁸. Tal fato não ocorreu, os pagamentos foram realizados de janeiro de 2010 a novembro de 2011, conforme Anexo VII, portanto, não há que se falar em isenção dessas verbas, pois tais pagamentos não se amoldam à lei isentiva. Mantém-se o lançamento tributário, pois esta verba, no caso concreto, compõe o salário-de-contribuição.

ADIANTAMENTO DO DÉCIMO TERCEIRO

O Levantamento AD – Adiantamento do Décimo Terceiro Salário (Código 0128) serviu de base para o lançamento das Contribuições sobre as remunerações pagas em rescisões de contrato de trabalho a empregados nas competências 12/2010, 13/2010 e 11/2011, a título de Adiantamento de Décimo Terceiro Salário.

Não há nenhum litígio, nos autos, sobre a natureza jurídica remuneratória do adiantamento de décimo terceiro salário, por ocasião da rescisão de contrato de trabalho. A defesa se restringe a afirmar que ocorreu o pagamento das Contribuições sobre essa verba e que a manutenção desta parte do lançamento configuraria uma duplicidade. No entanto, não produziu provas específicas da referida duplicidade. Limitou-se a citar as folhas de pagamento e as respectivas GPS, sem construir eventual conexão com os fatos detalhadamente expostos no Anexo XI, fl. 354, base do referido lançamento. O Anexo XI relata a competência, o códigos trabalhador, lotação, rubrica, valor,

estabelecimento, etc. Com todos os elementos para a produção de provas específicas com o objetivo de afetar a livre convicção motivada do julgador, nos termos do art. 29 da Norma Geral do Processo Administrativo Fiscal, Decreto 70.235, de 6 de março de 1972: “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”. Mantém-se, assim, esta parte do lançamento, dada a ausência de provas específicas para sustentar a tese de duplicidade levantada pela defesa.

Pelo exposto, nego provimento quanto as verbas indenizatórias.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Contrapõem-se, a autuada, contra a qualificação da multa aplicada afirmando a inocorrência de qualquer das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e a ausência de atuação dolosa.

Sem razão a recorrente!

A qualificação da multa aplicada foi fundamentada pelo auditor fiscal na disposição contida nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, entendendo pela ocorrência de sonegação e fraude, com vistas à redução ou supressão do tributo devido.

Em que pese este Conselheiro ter o entendimento de que a simples desconsideração da personalidade jurídica e caracterização como segurados empregados, por si só, não tem o condão de ensejar a qualificação da multa, devendo haver a devida comprovação das condutas, os fatos constantes no relatório fiscal são aptos a justificar a tipificação prevista no artigo mencionado, uma vez que o sujeito passivo, de fato, simulou situação inexistente, ao qual sabidamente não fazia *jus*.

A autoridade autuante justifica a qualificação da multa da seguinte forma:

Conforme fartamente comprovado ao longo do presente Relatório Fiscal no item 4.7 - CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS COMO PESSOAS JURÍDICAS LEVANTAMENTO: PJ a PARANASA, na formalização de contratos de prestação de serviços com diversas pessoas jurídicas, adotou procedimentos visando mascarar sua verdadeira intenção que seria a obtenção do resultado do trabalho de seus sócios pessoas físicas — na realidade, segurados empregados de fato. Ao mesmo tempo, no intuito de efetivar os pagamentos das respectivas remunerações dessas pessoas físicas, travestia-os contabilmente como meras quitações de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas utilizadas na transação irregular.

Conforme evidenciado no subitem 4.7, a contratação desses empregados travestidos de pessoas jurídicas não foi erro e tampouco simples coincidência.

Como a remuneração dessa categoria não sofre incidência de contribuições previdenciárias e manifestando deliberada intenção de reduzir encargos trabalhistas, os responsáveis pela instituição, utilizando-se desse conveniente subterfúgio, contratava os sócios daquelas pessoas jurídicas com intuito de tratá-los internamente como empregados, sua verdadeira categoria, e ocultar a ocorrência do fato gerador, deixando com isso de pagar as contribuições sociais previdenciárias devidas.

Assim sendo, fica inequivocamente demonstrada que a PARANASA, através de seus responsáveis legais, agiu dolosamente visando impedir/ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal das contribuições sociais previdenciárias, bem como modificar suas características essenciais de modo a reduzir/evitar o montante do imposto devido, ficando portanto caracterizada a ocorrência de sonegação e fraude. Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma seqüência temporal e um padrão comportamental, como, por exemplo, a criação de empresas tendo empregados como sócios, na seqüência ocorre a demissão desses empregados, para, posteriormente, ser recontratados com salários irrisórios e remuneração complementar realizada por nota fiscal de prestação de serviço. Tal fato reduziu, em muito, a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias para o custeio do Regime Geral de Previdência Social e conseqüentemente as próprias Contribuições Previdenciárias e as destinadas a outras entidades e fundos. Sem espaço, no caso concreto, para aplicação do art. 112 do CTN.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

DECADÊNCIA

A recorrente pugna pela decretação da decadência do lançamento relativos a fatos geradores ocorridos em data anterior a 06/10/2010, com base no art. 150, § 4º do CTN.

No entanto, o prazo para contagem da decadência adotado será o estabelecido no art. 173, I, do CTN, já que o dolo ficou evidenciado na opção da contribuinte em contratar empregados como pessoas jurídicas e assim retardar conscientemente o pagamento de contribuições sociais, em especial as previdenciárias, matéria debatida e analisada no corpo deste voto, especialmente do tópico anterior, por ocasião da análise das provas carreadas aos autos.

Neste contexto, a Administração Tributária Federal teria até 31/12/2015 para realizar os lançamentos tributários dessas contribuições sociais relativas ao mês de janeiro de 2010. A ciência ocorreu em 06/10/2015, ou seja, momento que aperfeiçoou os Autos de Infração, ainda dentro do prazo legal para a Fazenda exercer seu direito de lançar, portanto, afastando a decadência pleiteada.

MULTA DE OFÍCIO E DA TAXA SELIC

A contribuinte aduz ser inconstitucional a multa de ofício de 75%, tendo um evidente caráter confiscatório.

Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no quantum previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo, fato incontestável, aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no Discriminativo do Débito, em que são expressos os valores originários a multa e os juros aplicados no lançamento.

Além do mais, salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF N° 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, uma vez que o fisco tão somente utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Insurge-se também acerca da inconstitucionalidade da aplicação da taxa Selic sobre os juros moratórios.

A aplicação da taxa SELIC é matéria pacificada no âmbito desse Conselho conforme se verifica pela Súmula CARF n° 4 abaixo transcrita:

Súmula CARF n° 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Em face do exposto, improcedente é o pedido.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Quantos aos Autos de Obrigações Acessórias, em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve integralmente a exigência fiscal, aduzindo para tanto os mesmos argumentos da impugnação, não acrescentando nem um novo documento ou fundamento sequer.

Assim sendo, uma vez que a contribuinte simplesmente repisas as alegações da defesa inaugural, peço vênha para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pela autuada e documentos acostados aos autos, *in verbis*:

Os Autos de Infração 51.071.558-3 e 51.071.559-1 são mantidos integralmente, pois não há, nos autos, provas do cumprimento das obrigações acessórias de confeccionar folhas de pagamento relacionadas às remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente e tampouco da arrecadação, mediante desconto das remunerações, das contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, relacionados à base de cálculo lançada. A Impugnante optou por combater a existência dos vínculos de emprego, o que redundaria na desnecessidade de acrescentar novos segurados nas folhas de pagamento e fazer novas retenções. No entanto, está tese não prevaleceu neste voto, com visto anteriormente. Ademais, tem-se que os elementos probatórios existentes nos autos, analisados em conjunto, levam a manutenção dos Autos de Infração, o que afasta a aplicação do art. 112, II, do CTN, no caso concreto.

Aduz a Interessada que a penalidade, corporificada no Auto de Infração 51.082.286-0, é ilegal, pois, a documentação apresentada pela impugnante foi suficiente para a realização do trabalho fiscal, tanto é assim que foram realizados vários lançamentos relacionados às contribuições sociais. Aduz que a multa aplicada é incontestavelmente confiscatória e não razoável, em razão disso o presente lançamento deve ser julgado improcedente. No entanto, esses argumentos não devem prevalecer, por três motivos principais a seguir apresentados.

Primeiro, a ilegalidade deve ser comprovada e no lugar apropriado, que não é, como visto, no Processo Administrativo Fiscal.

Segundo, não há, nos autos, nenhum indício do incontestável caráter confiscatório da multa aplicada, em outras palavras, não há, nem mesmo indícios, que o pagamento da multa de R\$ 19.257,83 vai inviabilizar o direito ao livre comércio da Impugnante ou impor obstáculo ao exercício do seu direito de propriedade. A razoabilidade desta multa decorre do próprio sistema tributário, que poderia ser colocado em cheque, se o contribuinte não sofresse nenhuma sanção pelo descumprimento do dever de colaboração com a administração tributária.

*Terceiro, o fundamento do Auto de Infração 51.082.286-0 está estampado no corpo do Auto, fl. 75, do qual se destaca a norma contida no § 1º, art. 33, da Lei 8.212/91: A empresa é obrigada “a exibir **todos** os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei”. Destacou-se a palavra todos, para deixar claro que não cabe ao contribuinte, neste caso, escolher quais documentos vai apresentar, em outras palavras fazer um juízo de suficiência, basta uma parcela de documentos. Não é essa a melhor interpretação que exsurge do texto normativo. O dever de apresentar todos os documentos e livros relacionados com as Contribuições Previdenciárias tem substrato no dever fundamental de colaboração com a Administração Tributária, que decorre diretamente do Estado Democrático de Direito, conforme a lição do tributarista Leandro Paulsen, já citada anteriormente. No caso concreto, a*

Interessado não apresentou todos os documentos solicitados, o que levou o Setor Fiscal a, entre outras medidas, circularizar informações. Portanto, mantém, integralmente o Auto de Infração 51.082.286-0.

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.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento (parte mantida pela decisão de piso), uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito previdenciário, atraindo pra si o *ônus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a integralidade dos lançamentos fiscais, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

Rayd Santana Ferreira