



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.725030/2012-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-009.621 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de outubro de 2021  
**Recorrente** FERROSIDER METALMECANICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PAGAMENTO A PESSOAS JURÍDICAS CONSTITUÍDAS PELOS SÓCIOS, DIRETORES OU ADMINISTRADORES DA AUTUADA PARA ADMINISTRÁ-LA. PRÓ-LABORE INDIRETO.

Pagamentos realizados a pessoas jurídicas constituídas por sócios, diretores ou administradores da atuada para administrá-la configuram pró-labore indireto, quando demonstrado que tais pessoas jurídicas não possuíam empregados e que os serviços eram prestados na própria sede da atuada pelos próprios sócios, que também eram administradores desta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-009.621 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 15504.725030/2012-71

## Relatório

Trata-se Auto de Infração identificado por meio do qual fora lançado crédito previdenciário referente a contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, relativas às contribuições a cargo da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e às contribuições a cargo da empresa incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais (fl.20).

O discriminativo de débitos consta no relatório de fls.05 a 14. Os fundamentos legais do débitos estão informados no relatório de fls.15 a 17.

No relatório fiscal de fls.20 a 39 consta que se apurou a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária decorrentes de: pró-labore pago de forma indireta a três administradores do sujeito passivo, mediante a emissão de notas fiscais de serviço por pessoas jurídicas das quais referidos administradores eram sócios (Levantamentos PI e PI2); pagamento de alimentação “in natura” aos segurados empregados, sem que o sujeito passivo estivesse inscrito em programa de alimentação do trabalhador – PAT (Levantamento AL); pagamento de remuneração a título de gratificação a alguns segurados empregados na folha de pagamento, sem a incidência de contribuições previdenciárias (Levantamento G1 e GR); pagamento de abono de saída de férias previsto em Convenção Coletiva do Trabalho, que na verdade refere-se a gratificação vinculada à assiduidade do segurado empregado e não do abono previsto no art. 144 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (Levantamento AB e AB2).

Foi lançada a multa de 24% prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, nos períodos de apuração 01/2007 até 11/2008 e também no período 12/2008 por se tratar de multa mais benéfica do que aquela prevista na Medida Provisória nº 499 (convertida na Lei nº 11.941, de 2009).

Foram emitidos termos de sujeição passiva solidária das empresas que fazem parte do grupo econômico (fls.34 e 35). O sujeito passivo e os responsáveis solidários foram intimados do lançamento por via postal, conforme documentos de fls.240 a 242.

Em 29/11/2012, o sujeito passivo e os responsáveis solidários impugnaram, de forma conjunta, o lançamento (fls.244 a 271), alegando, em breve síntese:

=> a tempestividade da impugnação;

=> os valores lançados até 30/10/2007 estão decaídos, observando-se o prazo previsto no §4º do art. 150 do CTN, pois houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias exigidas no período em tela;

=> a fundamentação legal apresentada pela autoridade lançadora para alicerçar o lançamento, consistente no art. 33, §3º da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 233 do Regulamento da Previdência Social, não se coaduna com o caso dos autos, uma vez que não houve sonegação nem recusa em entregar os documentos requisitados pelo Fisco, havendo prova disso nos próprios autos e nos termos de intimação fiscal devidamente respondidos;

=> a jurisprudência administrativa e judicial já consolidou entendimento de que não há obrigatoriedade de a empresa estar inscrita no PAT para que o valor pago a título de alimentação dos trabalhadores não integre o salário de contribuição, pois trata-se de verba indenizatória, não integrando, assim, a base de cálculo;

=> a gratificação na folha de pagamentos, dada a sua eventualidade, não pode ser considerada verba salarial, de sorte que não pode ser integrada na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias;

=> o abono de férias é verba indenizatória, tanto que as convenções coletivas do trabalho que instituíram essa verba foram claras em prever que elas não integravam o salário de contribuição, nos termos do art. 144 da CLT.

=> a autoridade lançadora não apresentou nenhum elemento de prova acerca da existência de grupo econômico, não se comprovou que as empresas arroladas como responsáveis solidárias estariam sujeitas à coordenação geral à controladora do capital social, ou que exista um controle mútuo;

=> no que tange à autuação que considerou como se fossem pagamentos indiretos de pró-labore os valores pagos a pessoas jurídicas cujos sócios eram também administradores da autuada, alegou o sujeito passivo que: essas pessoas jurídicas possuíam dois sócios, ambos habilitados a prestarem serviços de consultoria contratados, motivo pelo qual o simples fato de os administradores da autuada serem sócios de empresas que prestou serviços àquela não é suficiente para se afirmar que houve pagamento de pró-labore indireto.

As notas fiscais consideradas possuem valores mensais variáveis, o que não é condizente com o pagamento de pró-labore que, em regra, é fixo; o objeto dos contratos firmados com as pessoas jurídicas é bastante amplo, já que a consultoria em gestão empresarial pode abranger diversas facetas da gestão da empresa, desde o seu processo produtivo aos recursos humanos, não se podendo afirmar que se trata da mesma atividade exercida por um administrador.

A autoridade lançadora alega que a maioria das receitas dessas pessoas jurídicas decorrem de serviços prestados à autuada, mas não colaciona à autuação os documentos que comprovam essa afirmação, porém esta já é suficiente para admitir que parte da receita dessas pessoas jurídicas decorrem de serviços prestados a outra empresa. Em relação ao sócio Cláudio Cássio Guimarães Gama, alega que a autoridade lançadora deveria apresentar, por amostragem, pelo menos dez documentos assinados por referido sócio a cada mês, para comprovar que ele administrava indiretamente a autuada. Os contratos de consultoria visavam incrementar os resultados da autuada, com o treinamento de suas equipes e departamentos, melhorias na gestão e orientação de diversas práticas com o objetivo de aperfeiçoar a prestação dos serviços e o fornecimento das mercadorias.

O fato de essas pessoas jurídicas não possuírem empregados registrados não significa que o serviço era prestado pessoalmente por um de seus sócios, pois existem outras formas de se montar equipes sem que seja mediante o contrato de trabalhos, tais como por meio de contratos com outras pessoas, empresas, sociedades em conta de participação, entre outros.

Vê-se que a autuação foi muito superficial, não comprovante que os serviços eram prestados exclusivamente pelos senhores Bráulio Froes, Cláudio Gama e Pietro Giuseppe. Ao final, formula pedido para: declarar a decadência de parte do crédito previdenciário lançado; julgar procedente a impugnação, com a exoneração dos créditos previdenciários lançados.

A DRJ Campo Grande, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

=> quando ao suposto erro nos fundamentos legais do débito – preliminar de nulidade: a fundamentação legal apresentada pela autoridade lançadora para alicerçar o lançamento, consistente no art. 33, §3º da Lei nº 8.212, não se coaduna com o caso dos autos, uma vez que não houve sonegação nem recusa em entregar os documentos requisitados pelo Fisco, havendo prova disso nos próprios autos e nos termos de intimação fiscal devidamente respondidos.

No relatório do auto de infração (fl.27) a autoridade lançadora informa que a aferição indireta utilizada para apurar os valores de pró-labore pagos de forma indireta, teria sido feita conforme o §3º do art. 33 da Lei nº 8.212. De fato, esse não é o enquadramento legal adequado para fundamentar o procedimento de aferição indireta, mas sim para proceder ao lançamento de ofício.

Contudo, no relatório denominado FLD – FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, no item 061 consta que a aferição indireta seria feita, também, conforme o §6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991. Verifica-se que esse é o fundamento legal pertinente para a aferição indireta procedida pela autoridade lançadora, a qual constatou que a contabilidade não registrou o movimento real da remuneração dos segurados. Não se vê, portanto, erro na fundamentação legal utilizada no lançamento. Por essas razões, afasta-se a preliminar de nulidade.

=> quanto à preliminar de decadência, argumenta-se que os valores lançados até 30/10/2007 estão decaídos, observando-se o prazo previsto no §4º do art. 150 do CTN, pois houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias exigidas no período em tela, e também o STF julgou inconstitucional o prazo decadencial de dez anos previsto no art. 45 da Lei nº 8.212, entendimento consolidado na Súmula Vinculante nº 8.

No caso das contribuições previdenciárias, o comando normativo da legislação específica que tratava do prazo decadencial decenal para o lançamento foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, implicando a edição da Súmula Vinculante nº 08. Por seu turno, o art. 2º da Lei nº 11.417, define também os efeitos da edição de súmula vinculante. Portanto, a Administração Pública Tributária deve submeter-se aos efeitos da Súmula Vinculante nº 08 do STF, tanto que foi emitido o Parecer PGFN nº 1.617, de 2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, cujo entendimento vincula os órgãos da administração fazendária.

Com isso, o prazo decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias deve observar o regramento ordinário previsto no Código Tributário Nacional. No presente caso, conforme consta nos sistemas informatizados da RFB (fls. 338 e 339) o sujeito passivo efetuou pagamento de contribuições previdenciárias nos meses janeiro de 2007 até outubro de 2008.

Em relação às competências de janeiro de 2007 até outubro de 2008, a contagem do prazo decadencial inicia-se a contar da data do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º do CTN.

Uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em 31/10/2012 (fl.241), estão decaídos, pela regra do art. 150, § 4º do CTN, os créditos previdenciários lançados referentes às competências de janeiro de 2007 até setembro de 2007.

Já em relação às competências de novembro de 2008 e dezembro de 2008, por não ter havido pagamentos antecipados, a contagem do prazo decadencial inicia-se a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado regra prevista no inciso I do art. 173 do CTN. Nesse caso, não houve decadência dos créditos previdenciário lançados.

=> quanto à alimentação *in natura*, a autoridade lançadora apurou que durante o ano de 2007 o sujeito passivo realizou pagamento de alimentação *in natura* a seus trabalhadores sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, o que motivou o lançamento de contribuições previdenciárias conforme o levantamento AL. A Lei nº 8.212/1991, artigo 28, inciso I, dispõe relação das hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária, que é exaustiva. Assim, somente não incidiria contribuição previdenciária sobre a alimentação se a esta fosse concedida ao empregado de acordo com os programas de alimentação do Ministério do Trabalho e Emprego.

Contudo, considerando as reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no sentido de que o auxílio-alimentação *in natura* não é passível de incidência de contribuição previdenciária, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, de 10/11/2011, segundo o qual, quando o próprio empregador fornece alimentação *in natura* aos seus empregados, esteja inscrito ou não no PAT, não ocorre incidência da contribuição previdenciária.

Em decorrência disso, foi publicado o Ato Declaratório nº 3 de 20/12/2011, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, dispondo que nos termos da Lei Complementar nº 73/1993, artigo 42, os pareceres aprovados pelo Ministro de Estado obrigam todos os órgãos autônomos e entidades vinculadas.

Ademais, segundo dispõe a Lei nº 10.522/2002, artigo 19, §§ 4º e 7º, a Secretaria da Receita Federal não constituirá créditos tributários e, ainda, deverá rever de ofício os lançamentos já efetuados relativos às matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, como no presente caso.

Nesses casos, a instância administrativa de julgamento está autorizada a afastar a aplicação da lei, conforme prevê o Decreto nº 70.235, de 1972. Conforme consta no relatório fiscal, a autoridade lançadora informou que apurou os valores pagos a título de alimentação conforme valores constantes em notas fiscais e recibos lançados a débito nas contas de despesa - PAT - PROG. ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR.

Além disso, fundamentou o lançamento conforme alínea c) do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, e no inciso III do §9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, dispositivos que tratam da parcela *in natura* recebida pelos segurados de acordo com o programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

Depreende-se, assim, que a alimentação foi fornecida *in natura* e não como valor creditado em folha de pagamento. Portanto, os créditos previdenciários lançados decorrentes do levantamento AL – Pagamento de alimentação sem inscrição no Programa Alimentação do Trabalhador – PAT, arrolados abaixo, devem ser excluídos do lançamento

=> quanto ao abono de férias, a Lei 8.212/91, no artigo 28, § 9º, apresenta a relação das rubricas cujos valores não integram o salário-de-contribuição, ou seja, estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. O abono de férias está previsto no referido artigo 28, § 9º, alínea ‘e’, item 6.

Percebe-se que a CLT, nos termos do artigo 143, faculta ao empregado converter 1/3 do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário. Assim, por exemplo, se determinado trabalhador tem direito a 30 dias de férias, pode optar por descansar apenas 20 dias e trabalhar os outros 10, o que lhe assegurará, sem prejuízo da remuneração relativa ao período integral de 30 dias, um abono correspondente aos 10 dias que “vendeu” ao empregador, não integrando, esta parcela, o salário-de-contribuição.

Conforme disposto no artigo 144, a verba conhecida como abono ou gratificação de férias, desde que não excedente a 20 dias do salário, a princípio, não integra o salário-de-contribuição.

A conversão de 1/3 de férias em abono pecuniário é um direito subjetivo do trabalhador, e independe de qualquer tipo de condição imposta pelo empregador. Se a concessão for vinculada a fatores como eficiência, assiduidade, pontualidade, tempo de serviço e produção, estabelecido ou não em cláusula contratual ou convenção coletiva de trabalho, isso modificará a natureza jurídica do abono de férias previsto no art. 143 da CLT, pois deixará de ser um direito subjetivo do empregado e passará a ser um prêmio condicionado às regras impostas pelo empregador ou em convenção coletiva de trabalho.

O Decreto nº 3.048, de 1991 trata sobre essa questão. Portanto, se for pago esse tipo de parcela sob as condições impostas pelo empregador ou em convenção coletiva de trabalho, tal parcela deverá integrar o salário de contribuição.

No presente caso, conforme descrito no Relatório Fiscal, fls. 30 e 31, consta da Convenção Coletiva do Trabalho a vinculação do pagamento de um abono ao trabalhador que sair em gozo de férias, cujo valor varia conforme a assiduidade do trabalhador durante o período aquisitivo de férias.

Ou seja, na verdade, trata-se de pagamento de um prêmio por assiduidade, que não guarda relação alguma com o abono pecuniário de férias previsto nos arts. 143 e 144 da CLT. Diante do exposto, conclui-se que os valores pagos aos segurados empregados da empresa a título de “abono de férias” integram o salário de contribuição e constituem fato gerador da contribuição previdenciária, devendo ser mantido o lançamento no que se refere aos valores apurados a esse título (Levantamentos AB e AB2).

=> pagamento de gratificação na folha de pagamentos: a autoridade lançadora apurou pagamento de remuneração a título de gratificação a alguns segurados empregados na folha de pagamento, sem a incidência de contribuições previdenciárias (Levantamento G1 e GR).

Sustenta o sujeito passivo que a gratificação na folha de pagamentos, dada a sua eventualidade, não pode ser considerada verba salarial, de sorte que não pode ser integrada na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Para elucidar essa questão, é oportuno citar a Lei nº 8.212 traz a condição para que os pagamentos de gratificações não integrem o salário contribuição: que elas sejam recebidas a título de ganhos eventuais.

Ou seja, trata-se de uma verba paga por liberalidade do empregador. No presente caso, a autoridade lançadora informou no relatório de fls.49 a 50 quais segurados receberam a gratificação e em que meses isso ocorreu. Percebe-se que a gratificação foi paga nos meses 02/2007, 05/2007, 08/2007, 09/2007 e 04/2008, e em cada um desses meses a verba foi paga a diferentes empregados, com exceção do segurado Aires Moraes Quintão, que a recebeu em 09/2007 e 04/2008.

Verifica-se, pois, que foram gratificações pagas de forma eventual, apenas a determinados empregados, importâncias que não integram o salário-de-contribuição, conforme prevê a Lei nº 8.212. Por essa razão, deve ser extinto o crédito previdenciário lançado correlato - os decorrentes do levantamento G1 foram extintos pela decadência.

=> quanto ao pró-labore pago indiretamente, a autoridade lançadora apurou pró-labore pago de forma indireta a três administradores do sujeito passivo, mediante a emissão de notas fiscais de serviço por pessoas jurídicas das quais referidos administradores eram sócios (Levantamentos PI e PI2).

Em que pese os argumentos trazidos pelos impugnantes acerca dessa questão, entendo que agiu de forma correta a fiscalização.

=> Bráulio Costa Froes foi administrador não sócio da autuada de 15/09/2005 (conforme consolidação contratual de fl.87) até 05/07/2007 quando passou a ser sócio administrador (fls. 94 a 100), retirando-se da sociedade e da sua administração em 10/10/2007 (fls.101 a 106). Paralelamente a isso, Bráulio Costa Froes era sócio da Froes Administração e Consultoria Ltda, CNPJ 07.752.529/0001-00, pessoa jurídica que prestou, exclusivamente, serviços de consultoria e assessoria em gestão empresarial à autuada (fl.200), recebendo um valor mensal fixo e irrevogável, mais uma parcela variável de acordo com o faturamento da autuada (fl.200). Referida pessoa jurídica, no período de apuração do crédito tributário, não possuía empregados (fl.23).

=> Cássio Guimarães Gama era administrador da GC Administrações e Consultoria Ltda, CNPJ 01.921.387/0001-81, pessoa jurídica que era sócia da autuada, com 95% de participação desta (fls.85 a 89). A pessoa jurídica GC Administrações e Consultoria Ltda, em 05/07/2007, cedeu a sua participação de 95% da autuada para BGC Participações S/A, CNPJ 06.143.783/0001-49, pessoa jurídica cujo um dos diretores era Cláudio Cássio Guimarães Gama (fl.92). Nessa mesma data, a BGC Participações S/A passa a deter 99,99% das quotas do capital social da autuada (fl.94).

Paralelamente a isso, a pessoa jurídica GC Administrações e Consultoria Ltda, a qual era administrada por Cláudio Cássio Guimarães Gama, prestava serviço de análise de viabilidade em operações comerciais à autuada e nas próprias dependências desta (fl.208), recebendo um valor mensal fixo por isso. Referida pessoa jurídica, no período de apuração do crédito tributário, não possuía empregados (fl.26).

=> Pietro Giuseppe Allodi passou a administrar a autuada a partir de 10/10/2007 (fls. 104 e 106) conforme a 12ª alteração contratual. Paralelamente a isso, Pietro Giuseppe Allodi era sócio da Allodi Consulting Gestão Empresarial Ltda, CNPJ 07.546.951/0001-00, pessoa jurídica que prestou serviços de consultoria e assessoria em gestão empresarial à autuada e nas próprias dependências desta (fls.211 e 213), recebendo um valor mensal fixo por isso (fls.211 e 212). Referida pessoa jurídica, no período de apuração do crédito tributário, não possuía empregados (fl.27).

Nota-se que em relação a Bráulio Costa Froes e Pietro Giuseppe Allodi, ambos foram designados administradores da autuada, por meio de alterações contratuais. Em relação a Cláudio Cássio Guimarães Gama, ele foi administrador da pessoa jurídica GC Administrações e Consultoria Ltda, a qual detinha 95% do capital social da autuada. Posteriormente aquela pessoa jurídica teve a sua participação de 95% do capital social da autuada incorporada pela BGC Participações S/A, e esta ainda recebeu outras cotas de outro sócio, vindo a ter 99,99% do capital social da autuada. Em relação a essa segunda pessoa jurídica incorporadora, cabe ainda dizer que Cláudio Cássio Guimarães Gama era um dos diretores.

Nos três casos, pode-se perceber que Bráulio Costa Froes, Pietro Giuseppe Allodi e Cláudio Cássio Guimarães Gama detinham poderes de administração da autuada, função essa que é precípua na atividade empresarial, cujo principal objetivo é a busca pelo lucro.

E tendo essas pessoas poderes para administrar, carece de lógica o fato de elas terem contratado pessoas jurídicas que não possuíam empregados, das quais eram sócias, para receberem consultoria e assessoria em gestão empresarial. É como uma pessoa contratar a si mesma para prestar um serviço que a ela própria compete. E o que dizer da pessoa jurídica GC Administrações e Consultoria Ltda, que detinha 95% do capital social da autuada, e que foi por esta contratada para prestar serviços de análise de viabilidade em operações comerciais. Ou seja, o sócio majoritário da autuada foi por esta contratado para prestar um serviço que poderia muito bem prestar como sócio administrador.

Soma-se a isso tudo o fato de todas as pessoas jurídicas contratadas pela autuada não possuírem empregados no período de apuração dos créditos tributários lançados, o que denota ainda mais a prestação dos serviços pelas pessoas físicas desses sócios.

Alega o sujeito passivo que o fato de essas pessoas jurídicas não possuírem empregados registrados não significa que o serviço era prestado pessoalmente por um de seus sócios, pois existem outras formas de se montar equipes sem que seja mediante o contrato de trabalhos, tais como por meio de contratos com outras pessoas, empresas, sociedades em conta de participação, entre outros.

Contudo, não trouxe aos autos nenhum documento que comprove essa alegação. Outro ponto que chama a atenção é o fato de nos contratos firmados pela autuada com a GC Administrações e Consultoria Ltda e com Allodi Consulting Gestão Empresarial Ltda existir cláusula prevendo que os serviços seriam prestados (pelas pessoas físicas dos sócios, pois não possuíam empregados) nas próprias dependências da primeira.

Diferentemente do que alega o sujeito passivo, nos contratos firmados com as pessoas jurídicas, há cláusula prevendo que os serviços remunerados teriam um valor mensal fixo, o que indica uma natureza de remuneração por meio de pró-labore.

Chama atenção também uma cláusula nos contratos firmados com as pessoas jurídicas de que estas estariam obrigadas a garantir o lucro da autuada (fls.202, 212 e 221), responsabilizando essa que deveria caber aos sócios, diretores e administradores de uma empresa, pois o lucro é o objetivo mor de uma empresa, não sendo uma atividade que mereça ser terceirizada.

Vê-se, assim, que houve uma tentativa de “terceirização” da atividade administrativa da autuada para pessoas jurídicas cujos sócios eram administradores da própria autuada.

Por tais razões, entendo que o presente caso deve ser analisado conforme o princípio da primazia da realidade, devendo os fatos prevalecerem sobre o aspecto jurídico dos negócios, quais sejam, sobre os contratos firmados pela autuada com as pessoas jurídicas. Assim, agiu com acerto a fiscalização ao proceder o lançamento das contribuições previdenciárias sobre os pró-labores pagos de forma indireta.

=> grupo econômico – sujeição passiva solidária: o lançamento do crédito tributário, conforme descrito no art. 142 do CTN, é uma atividade administrativa plenamente vinculada que, dentre outras coisas, imputa a responsabilidade a uma pessoa que infringiu a legislação tributária. Para isso, deve a autoridade fiscal apurar os fatos e subsumi-los à lei, devendo, pois, a realidade fática ser comprovada por meio de registros documentais.

Vale dizer que, em regra, compete à autoridade lançadora o ônus da prova para poder imputar a um indivíduo a responsabilidade pelo crédito tributário apurado. No caso em questão, a autoridade lançadora fez constar no relatório fiscal apenas as breves linhas para caracterizar o alegado grupo econômico.

A autoridade lançadora afirma que o sujeito passivo teria firmado declaração acerca da existência de grupo econômico. Contudo, nos autos não consta documento algum com esse tipo de declaração. Além disso, não se juntou aos autos nenhum elemento de prova acerca da existência de grupo econômico legalmente constituído e tampouco de grupo econômico de fato.

Não se provou, assim, que as pessoas arroladas nos termos de sujeição passiva tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme prevê o art. 124 do CTN. Em razão disso, entendo que devem ser excluídos do polo passivo da obrigação tributária as pessoas jurídicas.

Ante o exposto e considerando tudo mais que dos autos consta, voto por rejeitar a preliminar de nulidade argüida e, no mérito, julgar a impugnação procedente em parte para:

- a) declarar a decadência dos créditos tributários mencionados acima;
- b) extinguir os créditos tributários decorrentes do levantamento AL – Pagamento de alimentação sem inscrição no Programa Alimentação do Trabalhador – PAT;
- c) extinguir o crédito tributário decorrente do levantamento GR – Gratificação, especificado:
- d) Excluir do pólo passivo da obrigação tributárias as pessoas jurídicas em razão de a autoridade lançadora não ter apresentado provas da existência de grupo econômico.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando pela exclusão do abono de férias e pela exclusão da verba do pagamento de pro labore de forma indireta a seus administradores.

## **Voto**

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Merece salientar, de início, que lide apenas se restringe ao pagamento de abono de férias e ao pro labore indireto a sócios administradores.

### **Mérito – Abono férias**

Com relação ao abono de férias, vimos, exaustivamente seja através da decisão de piso, seja através da leitura do Recurso Voluntário, que o Decreto nº 3.048/99, em sua redação original, adotava a mesma orientação da Lei nº 8.212/91, isto é, de que os abonos expressamente desvinculados do salário não integram o salário-de-contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias. Posteriormente foi alterado e adicionou a condição de que os abonos somente estariam desvinculados do salário por força de lei.

Como muito bem ressaltado no Recurso do recorrente, o princípio constitucional da reserva de lei atua como expressiva limitação ao poder do Estado, cuja competência regulamentar não se reveste de suficiente idoneidade jurídica que lhe permita restringir direitos ou criar obrigações.

Assim, quando comparado à lei, que é ato normativo originário, o Decreto regulamentar é ato normativo derivado. Na doutrina, diversos autores destacam que “há inovação proibida sempre que seja impossível afirmar-se que aquele específico (...) dever, obrigação, limitação ou restrição já estavam estatuídos e identificados na lei regulamentada (...).

Inovar quer dizer introduzir algo cuja preexistência não se pode conclusivamente deduzir da lei regulamentada”. A doutrina brasileira é unânime neste sentido. Assim, muito bem colocado pela Recorrente que os atos normativos – tais como os Decretos – são instrumentos jurídicos voltados a disciplinar a discricionariedade administrativa, de forma a padronizar a interpretação das leis por parte dos órgãos administrativos, evitando-se interpretações diversas que resultariam em tratamentos distintos para situação similares.

Não podem criar, contudo, deveres e direitos não previstos na lei regulamentada, sob pena de abuso do poder regulamentar. O regulamento não é mais do que auxiliar das leis.

No caso em concreto, de fato foi devidamente fundamentado e evidenciado pela autoridade lançadora bem como pela DRJ, na sua decisão de piso, que na verdade esta verba estava prevista na Convenção Coletiva do Trabalho a vinculação do pagamento de um abono ao trabalhador que sair em gozo de férias, cujo valor varia conforme a assiduidade do trabalhador durante o período aquisitivo de férias.

Ou seja, na verdade, trata-se de pagamento de um prêmio por assiduidade, que não guarda relação alguma com o abono pecuniário de férias previsto nos arts. 143 e 144 da CLT. Diante do exposto, conclui-se que os valores pagos aos segurados empregados da empresa a título de “abono de férias” integram o salário de contribuição e constituem fato gerador da contribuição previdenciária, devendo ser mantido o lançamento no que se refere aos valores apurados a esse título (Levantamentos AB e AB2).

### **Mérito – Pro labore indireto**

Vimos que a autoridade lançadora apurou pró-labore pago de forma indireta a três administradores do sujeito passivo, mediante a emissão de notas fiscais de serviço por pessoas jurídicas das quais referidos administradores eram sócios (Levantamentos PI e PI2).

Neste ponto, hei de concordar e ratificar a decisão de piso. Em que pese os argumentos trazidos pelos impugnantes acerca dessa questão, entendo que agiu de forma correta a fiscalização.

Conforme muito bem detalhado no relatório fiscal, acima reproduzido, nos três casos, pode-se perceber que Bráulio Costa Froes, Pietro Giuseppe Allodi e Cláudio Cássio Guimarães Gama detinham poderes de administração da autuada, função essa que é precípua na atividade empresarial, cujo principal objetivo é a busca pelo lucro.

E tendo essas pessoas poderes para administrar, carece de lógica o fato de elas terem contratado pessoas jurídicas que não possuíam empregados, das quais eram sócias, para receberem consultoria e assessoria em gestão empresarial.

É como uma pessoa contratar a si mesma para prestar um serviço que a ela própria compete. E o que dizer da pessoa jurídica GC Administrações e Consultoria Ltda, que detinha 95% do capital social da autuada, e que foi por esta contratada para prestar serviços de análise de viabilidade em operações comerciais. Ou seja, o sócio majoritário da autuada foi por

esta contratado para prestar um serviço que poderia muito bem prestar como sócio administrador.

Soma-se a isso tudo o fato de todas as pessoas jurídicas contratadas pela autuada não possuírem empregados no período de apuração dos créditos tributários lançados, o que denota ainda mais a prestação dos serviços pelas pessoas físicas desses sócios.

Alega o sujeito passivo que o fato de essas pessoas jurídicas não possuírem empregados registrados não significa que o serviço era prestado pessoalmente por um de seus sócios, pois existem outras formas de se montar equipes sem que seja mediante o contrato de trabalhos, tais como por meio de contratos com outras pessoas, empresas, sociedades em conta de participação, entre outros.

Contudo, não trouxe aos autos nenhum documento que comprove essa alegação. Outro ponto que chama a atenção é o fato de nos contratos firmados pela autuada com a GC Administrações e Consultoria Ltda e com Allodi Consulting Gestão Empresarial Ltda existir cláusula prevendo que os serviços seriam prestados (pelas pessoas físicas dos sócios, pois não possuíam empregados) nas próprias dependências da primeira.

Diferentemente do que alega o sujeito passivo, nos contratos firmados com as pessoas jurídicas, há cláusula prevendo que os serviços remunerados teriam um valor mensal fixo, o que indica uma natureza de remuneração por meio de pró-labore.

Chama atenção também uma cláusula nos contratos firmados com as pessoas jurídicas de que estas estariam obrigadas a garantir o lucro da autuada (fls.202, 212 e 221), responsabilidade essa que deveria caber aos sócios, diretores e administradores de uma empresa, pois o lucro é o objetivo mor de uma empresa, não sendo uma atividade que mereça ser terceirizada.

Vê-se, assim, que houve uma tentativa de “terceirização” da atividade administrativa da autuada para pessoas jurídicas cujos sócios eram administradores da própria autuada.

Por tais razões, entendo que o presente caso deve ser analisado conforme o princípio da primazia da realidade, devendo os fatos prevalecerem sobre o aspecto jurídico dos negócios, quais sejam, sobre os contratos firmados pela autuada com as pessoas jurídicas. Assim, agiu com acerto a fiscalização ao proceder o lançamento das contribuições previdenciárias sobre os pró-labores pagos de forma indireta.

Saliente-se, por amor ao argumento, que o princípio pela busca da verdade material sempre um guia nos votos desta relatora. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos,

oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Ratifico, ademais, a necessidade de fundamento pela autoridade fiscal, dos fatos e do direito que consubstancia o lançamento. Tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontra-se tanto em dispositivos de lei, como na Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

Quanto às demais considerações, ratifico tudo o quanto exposto e fundamentado pela DRJ na decisão de piso.

Desta feita, com fulcro nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser NEGADO provimento ao Recurso Voluntário.

### **CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal