



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.725039/2013-62</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-003.517 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	IBE BUSINESS EDUCATION DE SAO PAULO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora poderá indeferir pedido de realização de diligências ou perícias quando as considerar prescindíveis ou impraticáveis.

COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL DESCONSIDERAR O CONTRATO.

O Auditor Fiscal deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, se constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de não eventualidade, pessoalidade, subordinação e onerosidade.

CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

A prova incumbe a quem afirma o fato que invoca como fundamento à sua pretensão. Na hipótese de enquadramento como segurado empregado, é insubsistente o lançamento fiscal quando desprovido de provas da subordinação jurídica na prestação relativa ao trabalho por pessoa física.

PLANO EDUCACIONAL. BOLSA DE ESTUDO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Sem a observância da legislação específica vigente à época do fato gerador, integram o salário-de-contribuição os valores pagos pela empresa a título de plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes.

LEGISLAÇÃO. ATOS NORMATIVOS. SUCESSÃO DAS LEIS NO TEMPO.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

**CONFISCO. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.**

O processo administrativo fiscal não é o instrumento apropriado para discussão de gradação das penalidades legalmente previstas, nem questionar se as multas infringem os princípios legais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco. O julgador administrativo não tem competência para apreciar e declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma.

**MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A não observância de obrigação acessória acarreta penalidade pecuniária.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) excluir a multa do CFL 51; e (ii) cancelar o levantamento PJ (Pessoa Jurídica). Vencidos os conselheiros Carlos Marne Dias Alves (relator) e José Márcio Bittes, que deram provimento parcial em menor extensão para excluir apenas a multa pelo descumprimento da obrigação acessória (CFL 51). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Sala de Sessões, em 7 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Marne Dias Alves** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Cleberson Alex Friess (Presidente) .

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa IBE BUSINESS EDUCATION DE SAO PAULO LTDA em face do Acórdão 06-46.695 - 5ª Turma da DRJ/CTA, que julgou a Impugnação improcedente e manteve o crédito tributário.

O processo administrativo é constituído por seis autos de infração (2 de obrigações principais e 4 de acessórias), para as competências de 01/2009 a 12/2010.

De acordo com o Relatório do Acórdão combatido, em síntese, esses são os fatos que acarretaram a autuação:

2.1. O objeto social da empresa consiste no treinamento executivo e empresarial; locação de espaço físico, recursos institucionais, consultoria e centro de convenções; e prover recursos para viabilização de programas de graduação, pós-graduação e correlatos.

2.2. Os autos de infrações relacionados às obrigações principais lançadas são compostos pelos seguintes levantamentos:

- DE – referente à diferença entre os valores mensais confessados em GFIP e os valores mensais registrados na folha de pagamento relativo a pagamento de remuneração efetuada a segurados empregados, na competência 13/2009.
- DC – referente à diferença entre os valores mensais confessados em GFIP e os valores mensais registrados no resumo da folha de pagamento apresentado a pedido da fiscalização, relativo a pagamento de remuneração efetuada a contribuintes individuais.
- SE – referente à bolsa de estudos fornecida a segurados empregados do setor administrativo da empresa, nos termos da convenção coletiva de trabalho, bem como seus dependentes, que não são extensivos a todos e não tem objeto a capacitação do segurado para a empresa, pois são ofertados cursos de graduação diversos, distintos do objeto social da empresa.
- PJ – referente às contribuições apuradas incidentes sobre as remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados que não foram incluídos em folhas de pagamento. As remunerações foram constatadas em pagamentos feitos pela empresa, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços preenchendo os pressupostos que caracterizam a condição de segurado empregado, ou seja, com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não eventual e com subordinação.

### **2.3. Das obrigações acessórias descumpridas**

MULTA POR OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 51

2.3.1. A empresa distribuiu valores significativos de adiantamento de antecipação de lucros a sócios, conforme conta contábil 1.2.1.01.001-002-004-006, enquanto possuía um débito consolidado com a União, o que é proibido, nos termos do Art. 32, da Lei 4.357/64.

2.3.2. Em virtude disso a empresa foi multada, sendo a penalidade calculada sobre 50% do valor distribuído ou pago indevidamente, limitada a 50% do valor do débito não garantido com a União, nos termos do Art.32, I, da Lei 4.357/64, perfazendo um total de R\$ 359.651,34.

• MULTA POR OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 35

2.3.3. A empresa deixou de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis e esclarecimentos necessários à Receita Federal, em especial não fornecendo os contratos de pessoas jurídicas contratadas pela empresa como prestadores de serviço, sendo assim, a empresa incorreu na multa prevista no Art. 32, III e §11, da Lei 8212/91 (com redação da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/2009) c/c o Art. 225, III do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06.05.1999.

2.3.4. Em razão disso foi aplicada multa no valor de R\$ 17.173,58, penalidade essa seguiu os parâmetros legais definidos no Art. 92 e 102, da Lei 8212/91 e o Art.283, II, "b" e Art. 373 do RPS, aprovado pelo Decreto 3048/99, com atualização do valor estabelecido pela Portaria Interministerial MPS/MF 15/2013, publicada no DOU em 11/01/2013.

MULTA POR OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 30

2.3.5. No caso em tela, a empresa deixou de incluir na folha de pagamento contribuintes individuais a seu serviço.

2.3.6. Assim, por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e das pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB, (infração prevista Art. 32, inciso I da Lei nº 8.212/91, combinado com o Art. 225, I e § 9º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99), foi aplicada a multa no valor de R\$ 1.717,28, nos termos do Art. 92 e 102, da Lei 8.212/91 e pelos artigos 283, I, "a" e 373 do RPS, com valor atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 15/2013, publicada no DOU em 11/01/2013.

MULTA POR OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 78

2.3.7. A empresa foi autuada por ter apresentado a declaração a que se refere o Art.32, IV, da Lei 8.212/91 (acrescentado pela Lei n.9528, de 10/12/1997, com a redação a MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009) com incorreções ou omissões nos anos de 2009 e 2010. No caso em tela a empresa retificou as GFIPs reduzindo o número de segurados empregados e contribuintes individuais, no

entanto os valores recolhidos em GPS englobam a maior parte destes segurados omitidos nas GFIPs, do período.

2.3.8. A empresa foi intimada a apresentar as retificações de todas as GFIPs do período fiscalizado por se encontrarem em desacordo com as bases de cálculo registradas, contudo não o fez, deixando, assim de obter o benefício de redução de 25% da multa, concedido pela legislação específica. Foi aplicada a multa no valor de R\$ 42.612,00, (quarenta e dois mil e seiscentos e doze reais), equivalente a R\$ 20,00 reais por cada grupo de dez informações omitidas, observada a multa mínima de R\$ 500,00 (quinhentos reais) por competência.

Foi apresentada Impugnação pela autuada (fls. 211 a 251), que foi considerada improcedente e o crédito tributário mantido, nos termos do Acórdão 06-46.695 - 5ª Turma da DRJ/CTA (fls. 2107 a 2133), que tem a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO**  
São considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, quando configurados os pressupostos do Art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91.

**DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL.**

Pode o Auditor Fiscal da Previdência Social desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando preenchidas as condições necessárias, conforme o Art. 33, caput da Lei nº 8.212/91 c/c o Art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO.**

Integra o salário-de-contribuição do segurado empregado os valores pagos pela empresa a título de bolsa de estudos, sem a observância da legislação específica.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**LEGISLAÇÃO. ATOS NORMATIVOS. SUCESSÃO DAS LEIS NO TEMPO.**

Tratando-se da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, bem assim, de cláusulas de afastamento de incidência contributiva, aplica-se a lei vigente ao tempo da sua ocorrência, não se cogitando de retroatividade benéfica.

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.**

O julgador não tem competência legal para apreciar e declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de dispositivo de Lei ou Decreto, frente ao sistema

normativo. O controle da constitucionalidade é exercido, via de regra, pelo Poder Judiciário.

#### INTENÇÃO DO AGENTE. COMPROVAÇÃO. DESNECESSIDADE.

Para fins tributários, não importa perquirir se o ato ilícito praticado gerou efeitos, nem interessa saber qual a natureza do ato ou a extensão dos seus efeitos, pois a penalidade a ser aplicada no campo tributário independe das circunstâncias ou dos efeitos das infrações, bastando, para sua aplicação, que se caracterize o fato ocorrido como desobediência à legislação tributária.

#### ÔNUS DA PROVA. ATOS ADMINISTRATIVOS.

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações, nos termos do artigo 333, inciso II do Código de Processo Civil.

#### MULTA DE OFÍCIO.

Incide da multa de ofício no percentual de 75%, sobre o valor das contribuições apuradas como devidas e não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP's).

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia.

#### ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

#### AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, constitui infração à legislação previdenciária.

Deixar a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, constitui infração à legislação previdenciária.

Deixar a empresa de prestar ao Fisco todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, constitui infração à legislação previdenciária.

Caracteriza infração à legislação tributária, a empresa dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos, ainda

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

A autoridade julgadora de 1ª instância ressalta que o contribuinte não impugnou os levantamentos DE e DC-, diferença entre os valores mensais confessados em GFIP e os valores mensais registrados na folha de pagamento relativo a pagamento de remuneração efetuada a segurados empregados e de contribuintes individuais, sendo considerada a matéria não contestada, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 na redação dada pela Lei nº 9.532/97.

Cientificadas e inconformadas com o resultado do Acórdão, a recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 2141 a 2192), em face da decisão de 1ª instância, alegando em síntese:

**Das Preliminares:**

- a) Cerceamento de defesa por indeferimento de prova pericial requerida pela recorrente, o que feriu o direito à ampla defesa e ao contraditório; e
- b) Incompetência da Receita Federal do Brasil para reconhecer a existência de vínculo empregatício.

**Do mérito:**

- a) ausência dos pressupostos que configuram a relação de vínculo empregatício entre a Recorrente e os professores que ministram cursos educacionais em seu favor, haja vista a ausência dos requisitos do art. 3º da CLT na relação;
- b) O valor relativo a plano educacional ou bolsa de estudo não integra o salário-de-contribuição quando visar à educação básica de empregados e seus dependentes ou à educação profissional e tecnológica de empregados quando vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa;
- c) questão da distribuição de lucros no período autuado, uma vez que a Recorrente retificou suas DCTF' s relativas ao período, em fevereiro/2013, momento em que apareceram os referidos débitos em seu conta corrente. Impertinente a cominação da multa decorrente da infração do art. 52 da Lei 8.212 no decurso do ano de 2009, pois a lei que instituiu denominada infração (Lei 11.941) ainda não estava em vigor;
- d) inaplicabilidade da multa por erros e incorreções da GFIP- mero erro material do próprio corpo contábil da recorrente;
- e) inaplicabilidade da multa por não apresentação dos contratos com as empresas dos professores pelo simples fato de não existirem referidos contratos de maneira formal. A contratação das prestadoras de serviços se

dá de maneira informal, sendo emitida, ao final dessas prestações de serviços temporários, nota fiscal competente mediante o devido pagamento;

- f) insubsistência das obrigações acessórias em razão da inexistência das obrigações principais. A Recorrente entende não haver obrigatoriedade ao cumprimento das obrigações acessórias elencadas no auto de infração pelo fato de (a) o auto de infração ser nulo, conforme mencionado nas razões preliminares; (b) não estar configurada a existência de vínculo empregatício entre a Recorrente e os professores vinculados às empresas contratadas; e
- g) cancelamento ou redução da multa de 75 %, que tem caráter confiscatório, por seu montante expressivo ou despropositado em razão da natureza do delito ou infração tributária, não é permitida pela Constituição.

Ao final, a Recorrente requer que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário, para que seja convertido o julgamento em diligência e efetuada a Perícia.

Ademais, na hipótese de ultrapassadas as discussões acima, a Recorrente requer a redução das multas aplicadas em respeito ao Princípio Constitucional do Não-Confisco.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Carlos Marne Dias Alves**, Relator

### Juízo de admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento e verificado que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário.

### Das Preliminares:

#### a) Indeferimento de Perícia

A recorrente alega cerceamento de defesa por indeferimento da prova pericial. A requisição de produção de prova pericial restou indeferida pela autoridade julgadora de primeira instância, tendo acarretado cerceamento de defesa e ferido o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto à alegação de cerceamento de defesa por não terem sido aprovados os pedidos de produção de prova pericial formulados pela requerente, embora previsto no art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, o pedido de perícia ou diligência pode considerado dispensável pela autoridade administrativa para o deslinde da questão. Basta para isso que a autoridade entenda que se encontram, nos autos, todos os elementos necessários para a esclarecer os fatos e permitir a decisão motivada. Assim prevê o art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do recorrente, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93).

Tanto a Impugnação quanto o Recurso Voluntário são os instrumentos e as oportunidades legítimas para que o sujeito passivo apresente todas as provas e elementos com os quais deseja a combater a autuação.

O pedido e a realização de diligência não podem constituir outra instância recursal e não se prestam a colher ou produzir provas e documentos que não foram apresentados em momento oportuno.

Em relação ao tema negativa de realização de diligência, existe posicionamento sumulado do CARF no sentido de que o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, nos termos da Súmula 163, abaixo:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Não cabe razão à recorrente.

#### **b) Incompetência da RFB para reconhecer vínculo empregatício.**

A impugnante argumenta que por força do Art. 114 da CF/88 a competência para reconhecer a existência de vínculo de emprego pertence exclusivamente à Justiça do Trabalho.

Entendo que o Voto da decisão de 1ª instância abordou muito bem o ponto combatido, por isso reproduzo os apontamentos realizados:

Tem-se, ainda, nos termos do Art. 229 do RPS, Decreto nº 3.048/99:

“Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do Art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

II - constituir seus créditos por meio dos correspondentes lançamentos e promover a respectiva cobrança;

**§ 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. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999).” (grifei**

7.2. Tal procedimento não se exorbita a competência fiscal e nem se está a pleitear em nome próprio direito alheio, mas age o Auditor no estrito cumprimento de seu dever de ofício (conforme Art. 12, alínea “a”, da Lei 8.212/91), exigindo das empresas o recolhimento das contribuições à Seguridade, de acordo com a categoria de cada trabalhador, cujo enquadramento segue as regras do Art. 12 da Lei 8.212/1991 e Art. 9º do RPS.

7.3. **O disposto no Art. 114 da CF/88 não é impedimento a que se proceda ao enquadramento correto dos segurados da Previdência Social, pois, conforme se verifica no entendimento exarado pela Justiça Federal, a competência do Juiz do Trabalho não exclui a do Auditor Fiscal, uma vez que a caracterização realizada pela auditoria sobre a qualificação de segurado empregado não mira o reconhecimento de direitos trabalhistas, mas apenas a exigência de contribuições previdenciárias. É o que se extrai dos seguintes julgados:**

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.

PRAZO PARA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CTN, ART. 173, I. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. RELAÇÃO DE EMPREGO. INEXISTÊNCIA DE PROVA CONCRETA E INEQUÍVOCA. TRABALHADOR AUTÔNOMO. POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE RELAÇÃO EMPREGATÍCIA PELA FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA, PARA FINS DE COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS. (...)

**8. A fiscalização previdenciária possui poderes para investigar a situação fática que configure relação empregatícia, apenas com o objetivo de caracterizar o fato gerador da contribuição previdenciária, não implicando o reconhecimento de vínculo para fins trabalhistas.** Os fiscais do INSS atuam na sua esfera de competência, que é independente da trabalhista, inexistindo qualquer vinculação entre ambas... (AC – processo nº 2001.04.01.005387-0 - RS, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, publicado no DE em 13/05/2008)

EMBARGOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. ATIVIDADE FISCAL DO INSS.

RECONHECIMENTO DE VÍNCULO TRABALHISTA. POSSIBILIDADE.

1. Se o ‘Termo de Cessão de Local’, celebrado entre a Embargante e os professores ministrantes de cursos nas suas dependências, não contém apenas cláusulas referentes à locação do espaço para realização das aulas, mas diversas outras que demonstram a ingerência da Autora sobre a própria atividade realizada pelo cessionário, não há falar em inexistência de subordinação hierárquica, evidenciando-se a relação de emprego.

2. É lícito ao INSS reconhecer a existência de relação de emprego com a finalidade de constituir e cobrar tributos e demais exigências legais, sem que tal procedimento acarrete a usurpação da competência institucional da Justiça do Trabalho, pois não implica o reconhecimento de direitos decorrentes da relação empregatícia.

(TRF 4ª Região, Primeira Seção, Rel. Juiz Dirceu de Almeida Soares, Processo n.º 199804010615341, j. em 5/6/2002, DJ em 17/7/2002)

MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL. PREVIDENCIÁRIO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. (...).

1. O vínculo entre empregador e trabalhador não se confunde com a relação entre o fisco e o contribuinte, embora a caracterização do liame empregatício a ambas interesse.

2. O INSS, ao constatar o trabalho prestado por alguém a uma empresa, por ocasião de fiscalização, não invade a competência da Justiça do Trabalho, a quem cabe dizer da existência da relação de emprego, mas se encontra investida da atribuição institucional de fiscalizar a relação entre o contribuinte e a Previdência Social, a partir de situação concreta. (...)

4. Apelação improvida. (TRF 1ª Região, Segunda Turma Suplementar, Rel. Juiz Lindoval Marques de Brito, Processo n.º 199701000352290, j. em 26/6/2001, DJ em 15/8/2001)

7.4. Assim, uma vez verificada a ocorrência dos fatos geradores, tem o auditor fiscal o dever indeclinável de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, § único do CTN.

Como bem colocado, a atuação da Fiscalização tem por objetivo verificar a incidência ou não de contribuições previdenciárias. A atividade de reconhecimento do vínculo pelo auditor tem respaldo na legislação vigente e seus reflexos estão limitados à esfera tributária, não gerando direitos ou obrigações trabalhistas.

Assim, ao considerar um pacto laboral empregatício em que o contribuinte (autuada) entendia não haver, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil não está a invadir a competência outorgada à Justiça do Trabalho – nem está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, nem tampouco está desobedecendo à regra estampada no art. 129 da Lei 11.196/2005 –, já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao direito trabalhista e ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária, e encontra respaldo legal no artigo 229, § 2º, do Decreto 3.048/1999 e no parágrafo único do artigo 142 do CTN, que dispõe como caráter vinculado e obrigatório, e não discricionário, a atividade administrativa de lançamento, restando a auditoria fiscal somente a aplicação dos dispositivos da legislação tributária.

Quanto à alegação de nulidade do contencioso administrativo tributário, as hipóteses de nulidade de lançamento fiscal estão enumeradas no artigo 59 do Decreto

70.235/1972, a saber: (i) documentos lavrados por pessoa incompetente; (ii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; e (iii) despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa. E nenhuma dessas hipóteses foi evidenciada nos autos.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização.

Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, já que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/417) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, abaixo transcritos:

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

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.

(...).

Decreto 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...).

Verifica-se que lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria. Ficou demonstrada de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias e constam os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Não cabe razão à recorrente.

**Do mérito:**

**a) ausência dos pressupostos que configuram a relação de vínculo empregatício;**

O lançamento combatido decorre da exigência de contribuições previdenciárias em razão da desconsideração de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, cujos sócios foram caracterizados como segurados empregados. As contribuições devidas foram aferidas indiretamente com base no valor das total das notas fiscais de prestação de serviço.

O objeto social da recorrente consiste no treinamento executivo e empresarial, locação de espaço físico, recursos institucionais, consultoria e centro de convenções e prover recursos para viabilização de programas de graduação, pós-graduação e correlatos.

A recorrente contratou pessoas jurídicas cujos sócios, que eram professores, prestavam diretamente os serviços relacionados à atividade fim da autuada.

A Fiscalização entendeu que esses professores estariam na condição de segurado empregado, pois os serviços eram prestados de forma pessoal, não eventual, mediante remuneração e com subordinação, nos termos do art. 3º da CLT e o disposto na alínea “a” do inciso I do caput do Art. 12, da Lei 8.212/91, e alínea “a” do inciso I do caput do artigo 9º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, abaixo reproduzidos:

**CLT:**

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

**Lei nº 8.212/91**

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; (...)

**RPS**

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

**Quanto a não-eventualidade**, o elemento distintivo entre os contratos de trabalho e as prestações eventuais reside na continuidade da prestação dos serviços.

Para o caso em concreto, não descaracteriza a continuidade na prestação dos serviços o fato de existir intervalos de tempo (dias) decorridos entre uma aula e outra referente à

mesma matéria em um curso. Pelo contrário, demonstra a prestação continuada e que a atividade não se exaure numa única prestação. Até mesmo porque tratava-se de serviços ligados diretamente a atividade fim do contribuinte, que demandavam continuidade, mesmo que realizado de forma intervalada.

A variação de salário, o pagamento de forma indireta, o tempo de duração do trabalho, a prestação intercalada e a denominação não são suficientes para descaracterizar a não eventualidade dos serviços prestados.

**Quanto à onerosidade**, esta fica caracterizada diante dos valores pagos aos profissionais pelos serviços prestados e a partir do momento que a empresa credita valores através de ordens de pagamentos e depósitos bancários, vinculados ao nome da empresa e ao professor contratado.

Em 2009 e 2010, os valores são creditados relacionados diretamente ao professor contratado, bem como da informação que consta do Relatório Fiscal:

“Verificamos na contabilidade da empresa, especificamente no RAZÃO, conforme se verifica nas planilhas anexas que relacionam os PROFESSORES PJ, conta contábil 3.1.1.01.001. Em 2009 a conta professores PJ discrimina em seu histórico a empresa que está sendo paga a nota fiscal e a frente o nome do professor contratado. Em 2010, a conta continua registrando os professores PJ, mais no histórico já sem citar a empresa vinculada, esclarece que o valor da nota fiscal que está sendo paga significa HONORÁRIOS do professor contratado.

Não resta dúvida que se trata de um serviço oneroso.

**Quanto à pessoalidade**, pelo exame das GFIP's entregues pelas empresas contratadas, verificou-se as empresas contratadas não tinham e nunca tiveram empregados registrados. Os serviços foram sempre prestados, pelos titulares das empresas contratadas, pessoalmente.

Assim consta no Relatório Fiscal:

Na contabilidade da empresa, conforme planilhas de professores PJ de 2009 e 2010, anexas, encontramos um número expressivo de empresas/professores contratados, mas esta fiscalização teve o devido cuidado de separar aqueles professores que entre outros fatores relevantes, registraram dedicação exclusiva a empresa contratada, logo a planilha denominada ANEXO 1, relaciona todas as empresas prestadoras de serviço com **massa de empregado declarada em GFIP e RAIS igual a zero nos anos de 2009 e 2010**, bem como os valores de crédito e débito da DIMOF Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira, a receita bruta pela DIPJ e o valor da prestação de serviço declarado na DIRF da tomadora de serviço. **Essas informações indicam que as empresas prestadoras de serviço não possuem quadro de empregados, que a prestação de serviços é feita pelo respectivo sócio, e que, de acordo com a relação do valor de rendimento da DIRF versus crédito e/ou débito da DIMOF e/ou receita bruta da**

**DIPJS, as empresas prestadoras de serviço têm como única fonte de rendimento o valor pago pela tomadora de serviço, evidenciando a exclusividade na prestação do serviço”.**

Sendo empresas com massa de empregados igual a zero, fica demonstrado que seria impossível a substituição por outro profissional para prestação do serviço, que atribui ao contrato o caráter intuito personae, quando a pessoa de um dos contratantes é um elemento determinante para a conclusão do contrato.

**Quanto à subordinação**, esta fica evidente por se tratar de contratação de professores, que deveriam estar à disposição do contratante para dar aulas nas dependências da recorrente, em lugares por ela indicados, sob o seu prévio controle, exercendo assim o poder diretivo.

O empregador detinha o direito de dirigir a prestação dos serviços, indicar métodos de trabalho, prazos, períodos e as condições de execução das tarefas distribuídas, dizer onde, quando e como as aulas seriam ministradas.

A recorrente alega que não há subordinação jurídica entre ela e os sócios das empresas prestadoras de serviços. Sustenta que a subordinação é um elemento essencial para a caracterização de uma relação empregatícia, mas não foi capaz de demonstrar que tipo de independência detinha os professores contratados e não havia uma relação de subordinação.

Destarte, não cabe razão à recorrente, haja vista estarem presentes os requisitos de não-eventualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação.

**c) Da bolsa de estudo não integrar a base de cálculo;**

A recorrente alega que o valor relativo a plano educacional ou bolsa de estudo não integra o salário-de-contribuição quando visar à educação básica de empregados e seus dependentes ou à educação profissional e tecnológica de empregados e quando vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, nos termos da redação dada pela Lei 12.513, de 26 de outubro de 2011, à alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91:

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

Porém, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, não havia previsão “bolsa de estudo”, não era extensiva a dependentes, e todos os empregados e dirigentes deveriam ter acesso. Essa era a redação vigente em 2009 e 2010:

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

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

Observa-se que, com advento da Lei 12.513, de 26 de outubro de 2011, em termos práticos, houve uma mudança significativa na abrangência e condições para que tais verbas não integrassem o salário-de contribuição.

De acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional – CTN, o lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, no caso a 2009 e 2010, e será regido pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

CTN Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Diante disso, não há como adotar a redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011, como pleiteia a recorrente.

Outro ponto relevante, de acordo com documentos trazidos pela própria empresa (fls.669), os pagamentos efetuados pela empresa a título de Bolsas de Estudos corresponderam à educação em nível superior, e não se relacionam à educação básica, assim entendida como o ensino fundamental e médio, nos termos da legislação citada acima.

Em relação a esse tema, existe posicionamento sumulado do CARF, que deve ser observado pelos órgãos julgadores de primeira e segunda instância, conforme art. 123 do RICARF e Súmula CARF nº 211 abaixo:

RICARF

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. (...)§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

**Súmula CARF nº 211**

A contribuição previdenciária incide sobre as importâncias pagas aos segurados empregados a título de auxílio-educação, bolsas de estudo e congêneres, concedidos a seus dependentes antes da vigência da Lei nº 12.513/2011.

Por outro lado, entendo que não cabe aplicação da Súmula CARF nº 149, por não se tratar de lançamento que aponta como único motivo o fato de se referir a educação de ensino superior.

#### **Súmula CARF nº 149**

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Destarte, os valores despendidos pela autuada a título de gastos com educação superior e não extensíveis a todos os segurados, devem ser considerados como salário-de-contribuição dos segurados empregados beneficiários, posto que não se adequam aos requisitos estabelecidos pela legislação para que sejam isentos da incidência de contribuições previdenciárias, conforme redação vigente a época dos fatos geradores na alínea "t", § 9º do art. 28 da Lei nº. 8.212/91.

#### **d) distribuição de lucros estando em débito não garantido**

Foi aplicada multa em desfavor da recorrente, pelo fato de ter distribuído lucros aos seus acionistas, estando em débito não garantido com a União, conforme conta contábil 1.2.1.01.001-002-004-006.

A empresa teria distribuído antecipadamente lucros em 2009, e em 2010, enquanto possuía um débito consolidado com a União de R\$ 719.302,68, conforme se verifica em planilha de lançamentos (fls. 182/185).

De acordo com os autos, nos anos de 2009 e 2010, os referidos débitos não apareciam no "conta corrente" da recorrente. Acontece que, em fevereiro de 2013, a recorrente efetuou uma revisão contábil, descobriu que havia erros de contabilidade no referido período e retificou suas DCTF's relativas a 2009 e 2010, momento em que apareceram os débitos, mas já havia distribuído os lucros.

A recorrente alega que foi feito um parcelamento referente ao débito (DOC 06). Porém esse parcelamento foi feito, em 2013, também após ter havido a distribuição de lucros.

Diante disso, constatou-se que a operação de distribuição de lucros feita anteriormente foi irregular, haja vista a presença de débito não garantido.

De acordo com a legislação, as pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão dar ou atribuir participação nos lucros a seus sócios ou quotistas, importando a sua desobediência em multa aos

diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas.

De acordo com o DEBCAD 51.033.549-7, a multa a ser aplicada corresponde a 50% do montante distribuído a cada diretor e demais membros da administração superior, nos termos do § 2º do artigo 32 da Lei 4.357, de 1964, com redação dada pela Lei 11.051, de 2004, conforme transcrição abaixo:

Art. 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

[...] b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos; § 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta: (Redação dada pela Lei nº11.051, de 2004)

[...] II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Considera-se débito não garantido aquele que tem como objeto crédito tributário líquido, certo e exigível, que decorra de regular inscrição em dívida ativa e seja objeto de execução fiscal onde o contribuinte tenha sido regularmente citado.

Inexiste ilegalidade na distribuição de resultados ou concessão de bonificações ou remunerações a acionistas de pessoa jurídica cujos débitos fiscais estejam com exigibilidade suspensa ou que ainda não tenham sido inscritos em dívida ativa, seja pelo caráter transitório e não definitivo dos débitos não inscritos, seja para assegurar ao contribuinte a possibilidade de controvertê-los e questioná-los amplamente, mediante impugnações e recursos administrativos, seja para viabilizar o regular exercício da livre iniciativa e da liberdade econômica.

De acordo com os autos, fl. 182, não havia débitos inscritos na Dívida Ativa, o que afasta a aplicação da multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964.

Relativo ao tema distribuição de lucros sem inscrição em dívida ativa, destaco os seguintes precedentes de julgados:

Número do processo: 10580.730174/2014-84

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Jan 16 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Thu Jan 31 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 DÉBITOS GARANTIDOS. CONCEITO E ALCANCE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. MULTA REGULAMENTAR. **A multa regulamentar prevista no art. 32 da Lei n. 4.357/1964, em virtude de distribuição de lucros aos sócios, pressupõe que a pessoa jurídica, no momento da distribuição, tenha débitos sem garantia inscritos em Dívida Ativa da União em execução judicial, sendo incabível nos casos de débitos em cobrança administrativa.** Os débitos garantidos previstos art. 32 da Lei n. 4.357/1964 restringem-se àqueles inscritos em Dívida Ativa da União em execução judicial, nos termos da Lei n. 6.830/80 c/c art. 183 e ss. do CTN. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN, não se confundem com as garantias do art. 183 e ss. do CTN c/c art. 9º. da Lei n. 6.830/80.

Número da decisão: 2402-006.857

Número do processo: 10580.730172/2014-95

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Sep 16 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Wed Oct 27 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS POR PESSOA JURÍDICA COM DÉBITO NÃO GARANTIDO. Considera-se débito não garantido aquele que tem como objeto crédito tributário líquido, certo e exigível, que decorra de regular inscrição em dívida ativa e seja objeto de execução fiscal onde o contribuinte tenha sido regularmente citado. Inexiste ilegalidade na distribuição de resultados ou concessão de bonificações ou remunerações a acionistas de pessoa jurídica cujos débitos fiscais estejam com exigibilidade suspensa ou que ainda não tenham sido inscritos em dívida ativa, seja pelo caráter transitório e não definitivo dos débitos não inscritos, seja para assegurar ao contribuinte a possibilidade de controvertê-los e questioná-los amplamente, mediante impugnações e recursos administrativos, seja para viabilizar o regular exercício da livre iniciativa e da liberdade econômica. Não há óbice legal à distribuição de dividendos ou lucros a acionistas da pessoa jurídica em débito não garantido perante o Fisco, não se admitindo a aplicação da multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, diante do veto presidencial objeto da Mensagem nº 244, de 16 de julho de 1964, que expressamente excluiu a distribuição de dividendos do rol de proibições do projeto original, conforme consigna o entendimento manifestado pela administração tributária na Solução de Consulta Cosit nº 30, de 27 de março de 2018. COMPROVAÇÃO DA MATERIALIDADE INFRACIONAL. CUMPRIMENTO DO ÔNUS DA PROVA PELO FISCO COMO CONDIÇÃO DA PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Cabe à administração tributária o indissociável

e eficiente cumprimento do ônus probatório que demonstre e comprove, a desdúvidas, a materialidade da infração ou da ocorrência do fato gerador, como condição da procedência da autuação, de forma que o descumprimento desse ônus pelo fisco enseja a desconstituição do lançamento. A administração tributária pode realizar o lançamento de ofício se entender que detém elementos suficientes à constituição do crédito tributário, assumindo os ônus e os bônus decorrentes dos acertos ou erros resultantes de suas escolhas e avaliações.

Número da decisão: 1201-005.199

Ante o exposto, cabe razão á recorrente, devendo-se afastar a aplicação da multa por distribuição de bonificação.

**d) inaplicabilidade da multa por erros e incorreções da GFIP;**

Foi aplicada multa por apresentação de GFIP com omissões e incorreções. A recorrente confirma que algumas continham erros materiais, no entanto, as referidas omissões e incorreções se consubstanciaram em meros erros materiais do próprio corpo contábil da recorrente.

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa deixou de incluir em GFIP do período, todos os segurados empregados e contribuintes individuais que compuseram os recolhimentos em GPS, o que consiste em infração ao que dispõe o inciso IV do art. 32, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, sendo que não houve retificação de GFIP durante a ação fiscal, mesmo após a intimação específica à empresa.

Autuada efetuou as retificações em GFIP após o procedimento fiscal (fls. 724/2078), ou seja, não foram efetuadas dentro do prazo da intimação específica para este fim, por esse motivo não puderam ser consideradas para o afastamento da aplicação da infração isolada ou a redução de sua multa.

Não cabe razão à recorrente.

**e) Não apresentação dos contratos com as empresas dos professores;**

Nesse ponto, cabe esclarecer que a Recorrente não apresentou o contrato de prestação de serviços entre ela e as pessoas jurídicas que lhe prestam serviços, alegando que estes não teriam sido formalizados. A contratação das prestadoras de serviços era feita de maneira informal, sendo emitida nota fiscal de pagamento. ao final das prestações.

De acordo com os autos, a empresa não prestou todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis e esclarecimentos necessários à Receita Federal, não apresentando os contratos das pessoas jurídicas contratadas pela empresa como prestadores de serviço, o que constitui infração prevista na Lei nº 8212/91, Art. 32, III, e §11:

Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (...)

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Mesmo que os contratados tivessem sido informais, a autuada tinha por obrigação esclarecer e apresentar todos os meios de provas indispensáveis à verificação do regular cumprimento das suas obrigações tributárias, o que não foi feito.

Não cabe razão à recorrente.

**f) insubsistência das obrigações acessórias em razão da inexistência das obrigações principais;**

A recorrente alega que as obrigações acessórias só têm razão de existir acaso de fato exista as obrigações principais. Requer que o auto de infração seja declarado nulo nas razões preliminares e não por não estar configurado vínculo empregatício entre a recorrente e os professores vinculados às empresas contratadas.

No entanto, conceitualmente, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e tem por objeto o pagamento da contribuição, por sua vez a obrigação acessória decorre da legislação previdenciária, e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer), assim prevê o artigo 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Como é possível depreender, independentemente da ocorrência ou não de descumprimento de obrigação principal, pode ser lavrado Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória.

A independência entre obrigação principal e acessória está bem firmada no art. 115 do CTN:

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Ante o exposto, não cabe razão à recorrente.

**h) cancelamento ou redução da multa de 75 % aplicada.**

Quanto à alegação de que a multa aplicada teria caráter confiscatório e seria desproporcional, impende ressaltar que o princípio do não confisco, estabelecido na Constituição Federal de 1988, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional

Não cabe à autoridade administrativa avaliar se o imposto ou a multa legalmente prevista possuem valor excessivo ou caráter confiscatório.

A atividade administrativa é eminentemente executiva e vinculada ao fiel cumprimento da legislação, por força do princípio constitucional da legalidade de que trata o art.37 da CF a que está submetido todo servidor público<sup>1</sup>.

Nesse sentido, uma vez positivada uma norma, esta presume-se válida e conforme o direito, não podendo a autoridade administrativa negar-lhe cumprimento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142, do CTN, abaixo reproduzido:

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.

**Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.**

No mesmo diapasão, dispõe o artigo 26-A do Decreto 70.235/72, que disciplina o contencioso administrativo fiscal:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo que:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; II – que fundamente crédito tributário objeto de:

<sup>1</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou
- c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

O processo administrativo fiscal não é o ambiente apropriado para discussão da graduação das penalidades legalmente previstas, nem questionar se as multas infringem os princípios legais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Ante o exposto, não cabe razão ao recorrente.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto rejeitar as preliminares, e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário para afastar a multa pelo descumprimento da obrigação acessória (CFL 51).

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

Carlos Marne Dias Alves

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator designado

Peço licença ao I. Relator para divergir do seu voto, especificamente quanto ao Levantamento PJ - “Pessoa Jurídica”.

O Levantamento PJ corresponde à seguinte descrição, segundo a autoridade lançadora (fls. 41):

PJ - As contribuições apuradas incidem sobre remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados que não foram incluídos em folhas de pagamento. As remunerações foram constatadas pela auditoria fiscal em pagamentos feitos pela empresa, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes

prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação.

Extrai-se do Relatório Fiscal, relativamente ao Levantamento PJ (fls. 41/44):

**Relativamente a este levantamento que consideramos um capítulo à parte nesta ação fiscal, temos que esclarecer alguns pontos que julgamos relevantes:**

a) O objeto social da empresa é de treinamento executivo e empresarial, consultoria, recursos instrucionais, prover recursos para viabilização de programas de graduação, pós-graduação e correlatos, entre outros objetos.

b) Verificamos na contabilidade da empresa, especificamente no RAZÃO, conforme se verifica nas planilhas anexas que relacionam os PROFESSORES PJ, conta contábil 3.1.1.01.001. Em 2009 a conta professores PJ discrimina em seu histórico a empresa que está sendo paga a nota fiscal e a frente o nome do professor contratado. Em 2010, a conta continua registrando os professores PJ, mais no histórico já sem citar a empresa vinculada, esclarece que o valor da nota fiscal que está sendo paga significam HONORÁRIOS do professor contratado. Este fato por si só já determina a relação clara entre a empresa e suas “pessoas jurídicas” no que se refere às relações de trabalho. Pessoalidade, remuneração, habitualidade e subordinação aos períodos e prazos de cursos contratados.

(...)

**d) Na contabilidade da empresa, conforme planilhas de professores PJ de 2009 e 2010, anexas, encontramos um número expressivo de empresas/professores contratados, mas esta fiscalização teve o devido cuidado de separar aqueles professores que entre outros fatores relevantes, registraram dedicação exclusiva a empresa contratada, logo a planilha denominada ANEXO 1, relaciona todas as empresas prestadoras de serviço com massa de empregado declarada em GFIP e RAIS igual a zero nos anos de 2009 e 2010, bem como os valores de crédito e débito da DIMOF Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira, a receita bruta pela DIPJ e o valor da prestação de serviço declarado na DIRF da tomadora de serviço. Essas informações indicam que as empresas prestadores de serviço não possuem quadro de empregados, que a prestação de serviços é feita pelo respectivo sócio, e que, de acordo com a relação do valor de rendimento da DIRF versus crédito e/ou débito da DIMOF e/ou receita bruta da DIPJS, as empresas prestadores de serviço tem como única fonte de rendimento o valor pago pela tomadora de serviço, evidenciando a exclusividade na prestação do serviço.**

e) Tendo em vista a previsão legal para que a fiscalização desconsidere, desde que presentes os requisitos do Art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, vínculos pactuados com o intuito de dissimular vínculos empregatícios e efetue o reenquadramento das pessoas físicas envolvidas como segurados empregados,

desfaz-se o fraudulento planejamento tributário implementado, cabendo o lançamento dos tributos sonegados.

A formação de convicção da existência do fato gerador se deu através dos fatos e evidências que comprovam que quem de fato prestava serviços para a autuada eram as pessoas físicas na figura de um dos sócios das pessoas jurídicas- PJ, mantendo-se de fato entre a autuada e os prestadores de serviços uma relação de emprego na forma como preceitua a Lei nº. 8.212/91 em seu Art. 12, inciso I, alínea "a":

(...)

Cumprir informar de imediato, que, é inerente à função da fiscalização, constatar a existência ou não da relação empregatícia entre a empresa fiscalizada e as pessoas físicas que lhe prestam serviço, independentemente da forma como foram contratadas. É o que determina o § 2º do Art. 229 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06 de Maio de 1999, com nova redação dada pelo Decreto nº. 3.265, de 29 de Novembro de 1999.

(...)

Assim, na forma da Lei 8.212/91, lançou-se de ofício, o valor dos salários de contribuição dos segurados empregados, extraindo-os das notas fiscais emitidas pelas empresas contratadas e identificando-se as pessoas físicas responsáveis pela prestação do serviço, em Telas dos Sistemas Corporativos da Receita Federal e nos lançamentos contábeis.

Implementação de planejamento tributário abusivo, objetivando tão somente a redução da carga tributária, através de constituição de pessoas jurídicas constituídas por pessoas físicas que na verdade mantém relação empregatícia com a empresa.

**Não Eventualidade:**

- A não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade fim da empresa contratante e não deve ser confundida com presença, com jornada, com horário de trabalho, ou com o local de desenvolvimento das atividades. Diz respeito à natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional em relação à natureza do trabalho a que se propõe executar seu contratante, bem como da necessidade permanente desta relação.

**Subordinação:**

As obrigações da contratada é também prova contundente da subordinação hierárquica pois está no poder diretivo do empregador sobre os empregados, que, ao concordarem com a contratação, conferem a ele empregador, o direito de dirigir a prestação de serviços, dar ordens, fiscalizar, indicar métodos de trabalho, prazos, períodos e as condições de execução das tarefas distribuídas;

- Os prestadores de serviços não participam do risco do empreendimento que é exclusivo da contratante. A eles cabe executar. A relação entre o contratante e os contratados é, portanto, idêntica à relação entre patrão e empregados;

**Pessoalidade:**

- No período fiscalizado, nas GFIP's das empresas contratadas, não constam empregados, ensejando que quem de fato prestava os serviços era um dos sócios;

**Remuneração:**

- Além disso, a pessoalidade e a identidade da pessoa física fica comprovada quando a empresa credita valores através de ordens de pagamentos e depósitos bancários, vinculados ao nome da empresa e ao professor contratado em 2009 e 2010 os valores são creditados relacionados diretamente ao professor contratado, como honorários.

(...)

(Negrito do Original. Acrescentei sublinhado para destacar trechos)

Os indícios coletados pela autoridade tributária são dotados de seriedade e convergência e, dessa forma, ganham força probatória para dar suporte à acusação fiscal de prestação de serviços diretamente pelas pessoas físicas, e não as pessoas jurídicas contratadas das quais são sócios.

Oportunizado o contraditório e a ampla defesa, a empresa autuada não trouxe documentação hábil para infirmar, nesse ponto, a afirmação da fiscalização.

Entretanto, os serviços podem ser prestados como contribuinte individual ou segurado empregado, conforme as características.

Com efeito, quando a relação ostentar os requisitos de pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade, restará configurada a prestação de serviços como segurado empregado (art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS).

Caso contrário, quando ausentes os requisitos que caracterizem o segurado como empregado, o enquadramento previdenciário se dará como contribuinte individual (art. 201, § 8º, do RPS).

A presunção de legitimidade do ato administrativo não exclui o dever de prova por parte da fiscalização tributária, uma vez que a formalização dos contratos de prestação de serviços ocorreu entre pessoas jurídicas, com emissão de notas fiscais.

A propósito, para afastar o lançamento fiscal, o apelo recursal discorre sobre ausência dos pressupostos que configuram a relação de vínculo empregatício.

Equivoca-se, portanto, a decisão recorrida quando afirma que o ônus da prova caberia à autuada (fls. 2124):

(...)

8.7. Nestes termos, estando o presente Auto de Infração devidamente fundamentado pelo Auditor Fiscal cabe à Impugnante comprovar que cada um dos prestadores de serviço caracterizados como segurados empregados efetivamente não se enquadram nesta categoria, eis que o artigo 333 do Código de Processo Civil estatui que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e **ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.**

(...)

(Destaque do Original)

Antes de tudo, incumbe à autoridade lançadora provar o fato afirmado que invoca como fundamento à sua pretensão, acompanhado dos elementos indispensáveis à comprovação do ilícito (art. 9º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).<sup>2</sup>

A pessoalidade, não eventualidade e onerosidade são requisitos que podem estar presentes em outras relações de trabalho, como na atividade autônoma. É, contudo, o requisito da subordinação que tem papel relevante e fundamental para delimitar se o trabalhador detém a condição de empregado.

Sem qualquer dúvida a subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego.

Para embasar a lavratura do auto de infração, a fiscalização reproduz fundamentos acerca dos pressupostos para a configuração do vínculo empregatício entre a recorrente e as pessoas físicas, sócias das pessoas jurídicas.

Quanto ao elemento subordinação, os elementos mencionados pelo agente fiscal são apenas fruto de uma presunção, desprovidos de prova documental.

Aparentemente, a fim de materializar a subordinação, a fiscalização conduz o seu raciocínio com base na correspondência dos serviços prestados como professor, na área de ensino, aos fins e objetivos do empreendimento e pela provável inserção da atividade laboral na dinâmica empresarial, ou seja, como subordinação hierárquica na sua acepção mais contemporânea.

Acontece que a prestação de serviços nas atividades-fim da empresa contratante, aliás, que pode se dar como contribuinte individual, não revela, por si só, a subordinação estrutural ou objetiva.

Outrossim, não há prova da existência de poder diretivo, fiscalizatório, regulamentar e disciplinar do empregador, que limita a autonomia de vontade na prestação dos serviços, expressa pela intensidade de ordens do poder diretivo e dependência hierárquica quanto ao modo de prestar os serviços, que caracteriza a subordinação clássica.

---

<sup>2</sup> Art. 373, inciso I, da Lei nº 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Nem mesmo a falta de apresentação pela empresa atuada dos contratos com as pessoas jurídicas para a prestação de serviços é capaz de autorizar a presunção da existência de subordinação jurídica. Pelo contrário, exigiria aprofundar a investigação para reunir o conjunto probante da atividade laboral como empregado.

Ao contrário do ponto de vista da fiscalização, as evidências de que as pessoas jurídicas teriam como única fonte de rendimentos os valores pagos nos contratos com a recorrente e não possuíam quadro de funcionários, bem como as anotações, em nota fiscal, que os valores pagos “significam HONORÁRIOS do professor contratado” são indícios claramente insuficientes de uma relação de trabalho com subordinação. É indispensável a oferta de mais elementos de convicção para a identificação da subordinação jurídica.

A razão é óbvia. Não há óbice que a prestação de serviço dos professores que ministram cursos em favor da recorrente, ainda que vinculada às atividades-fim, possa ocorrer na forma de uma relação de trabalho autônoma.

Diante da mera narrativa e frágil produção probatória acerca da subordinação, inviável reconhecer o vínculo das pessoas físicas como segurados empregados.

Ao mesmo tempo, é vedado ao órgão julgador alterar a qualificação das pessoas físicas para contribuinte individual, pois equivaleria à inovação do critério jurídico do lançamento fiscal.

Logo, cabe excluir do lançamento fiscal o Levantamento PJ – Pessoa Jurídica.

### **Conclusão**

Voto para **dar parcial provimento** ao recurso voluntário para cancelar o Levantamento PJ - Pessoa Jurídica. Além disso, acompanho o I. Relator para excluir a multa por descumprimento de obrigação acessória na distribuição de lucros (CFL 51).

*Assinado Digitalmente*

Cleberson Alex Friess