



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

**Processo n°** 18050.008872/2008-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-005.817 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de maio de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** BOLLAND DO BRASIL S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 01/01/2005

**NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. PRECLUSÃO.**

Face à ausência de contestação de parte das infrações apuradas no lançamento, quando de sua impugnação no julgamento de primeiro grau, a matéria quedou preclusa, sendo vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir em sede recursal.

**NULIDADE. ALEGAÇÕES GENÉRICAS.**

Não prosperam alegações genéricas de nulidade quando não demonstrado, efetivamente, a existência de prejuízo ao direito de defesa.

**DECLARAÇÃO RETIFICADORA ENTREGUE PELO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.**

As declarações retificadoras entregues após o início do procedimento fiscal carecem de espontaneidade por força do disposto no § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

**RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Inserir-se no âmbito da competência da autoridade fiscal o reconhecimento da condição de segurado empregado, para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

**ALUGUEL. DIRETORA TRANSFERIDA. NATUREZA SALARIAL.**

De acordo com a alínea 'm' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não integram o salário-de-contribuição os valores correspondentes a habitação, desde que fornecidos pela empresa a empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por

força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo, Presidente

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson, Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA) - DRJ/SDR, que julgou procedente em parte auto de infração DEBCAD nº 37.199.933-2, atinente às competências 01/2004 a 01/2005, e que se refere a contribuições patronais devidas pela empresa incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e contribuintes individuais, mais a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Constam dos autos os seguintes levantamentos, consoante bem relatado na decisão guerreada (fls. 617/618):

2.1. COI — CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. Remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, prestadores de serviços sem vínculo empregatício, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social (GFIP). A empresa não arrecadou, mediante desconto, as contribuições dos segurados desses contribuintes individuais.

2.2. DAL — Diferença de Acréscimos Legais. Referente as diferenças decorrentes de recolhimento a menor de atualização monetária, juros ou multa de mora, considerando-se como competência para lançamento aquela em que foi efetuado o recolhimento a menor.

2.3. ENE — ENQUADRAMENTO SEG EMPREGADO. Remunerações pagas ao segurado José Carlos de Sá Teles no período de 01/04 a 06/04, conforme Recibos de Pagamento a Autônomo (RPA). A empresa não arrecadou, mediante desconto em recibo, as contribuições desse segurado. A fiscalização efetuou o enquadramento deste segurado como empregado uma vez que foram verificadas as características de uma relação de emprego: personalidade — não podia o segurado fazer-se substituir por outro colega; não eventualidade — os serviços prestados eram contínuos e correspondiam a uma necessidade permanente da empresa; onerosidade — em contraprestação aos serviços executados pelo segurado, o mesmo era remunerado mensalmente; subordinação — a subordinação fica evidente quando se coloca a obrigação do segurado de comparecer de segunda a sexta sempre no mesmo horário conforme folha de frequência assinada.

2.4. FRE — FRETE PESSOA FÍSICA. Valores pagos ao condutor rodoviário autônomo pessoa física Nerinei Góes de Santana, CPF 481.879.765-00, pelos serviços de transporte de funcionários da Bolland, conforme notas fiscais e lançamentos no Livro Diário e não declarados em GFIP. A empresa não arrecadou, mediante desconto em recibo, as contribuições desse segurado.

2.5. PLI — PRO LABORE INDIRETO. Valor creditado diretamente na conta corrente do segurado contribuinte individual, diretor Enrique Luis Dupertuis, a título de aluguel pelo uso do automóvel particular do mesmo por ele próprio, ou seja, o diretor fazia uso de seu carro particular e a empresa lhe pagava mensalmente um valor por esse uso. Tais

valores creditados em sua conta bancária não tinham natureza de ressarcimento de despesas com o transporte, uma vez que não houve comprovação de nenhuma despesa e o valor pago foi exatamente o mesmo durante todo o ano de 2004.

2.6. SAI — SALÁRIO INDIRETO. Valor pago diretamente pela empresa pelo aluguel e condomínio da empregada Carla dos Santos Nascimento.

2.7. DFG — DIFERENÇA FOLHA GFIP. Remunerações pagas aos segurados empregados e diretores em contraprestação aos serviços prestados conforme folhas de pagamento e não declaradas em GFIP. Nestas folhas de pagamento a empresa arrecadou as contribuições dos segurados empregados e diretores, mediante desconto em folha de pagamento.

2.8. DEC — FOLHA DÉCIMO TERCEIRO. Remunerações pagas aos segurados empregados em contraprestação aos serviços prestados conforme folhas de pagamento do décimo terceiro salário e não declaradas em GFIP. Nestas folhas de pagamento a empresa arrecadou as contribuições dos segurados empregados, mediante desconto em folha de pagamento.

2.9. VDA — VALOR DECL DURANTE AÇÃO FISCAL. Remunerações pagas aos segurados empregados e diretores, na competência 12/04, em contraprestação aos serviços prestados conforme folhas de pagamento, declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) durante a ação fiscal. Nestas folhas de pagamento a empresa arrecadou as contribuições dos segurados empregados e diretores, mediante desconto em folha de pagamento.

Impugnado o lançamento (fls. 134/150), no julgamento de primeiro grau (fls. 615/627) foi cancelado em sua totalidade o levantamento PLI e parcialmente o levantamento SAI, do qual foi excluído valor de R\$ 2.810,41 relativo a compra de móveis.

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 20/9/2010 (fls. 633 e ss), aduzindo, em síntese, que:

- deve ser declarada a nulidade do auto de infração, pois este carece de clareza, não traz adequada fundamentação legal e descrição precisa dos fatos, tampouco veicula "correlação fácil com as planilhas de cálculos das contribuições", além de não poder ser compreendido em que relatório estão as exigências formuladas pelo Fisco, implicando tais aspectos em cerceamento de seu direito de defesa;

- as diferenças, em grande parte, são decorrentes de falha no momento da apresentação de GFIP retificadora, a qual apagou os dados anteriores. Entretanto, é certo que as falhas já foram corrigidas, posteriormente à ação fiscal, com a apresentação das GFIP retificadoras, de modo que são eliminadas as diferenças apuradas sob as rubricas DFG, DEC, COI e VDA, demandando, então, revisão fiscal, o que sanaria, outrossim, as falhas relativas às remunerações dos diretores;

- sendo o salário de contribuição o valor de remuneração, não há como incluir despesas de moradia, e, assim, a empregada Carla Nascimento, residente no Estado do Rio de Janeiro, que exercia a função de diretora, por questões de necessidade e conveniência da empresa, foi deslocada para trabalhar por um período na filial Camaçari e, por essa razão, passou a residir em Salvador. Para tanto, celebrou, em 21 de dezembro de 2003, contrato de locação pelo prazo de trinta meses, no qual a empresa figurou como fiadora, o qual foi rescindido em dezembro de 2004, quando a Sra. Carla desligou-se da empresa com o fim de

Processo nº 18050.008872/2008-51  
Acórdão n.º 2402-005.817

S2-C4T2  
Fl. 109

---

voltar a habitar no Rio de Janeiro, local onde residia originariamente. Dessa forma, o pagamento pela empresa das despesas de aluguel e condomínio identificados pela auditora não podem ser enquadrados como salário indireto, vez que se subsumem à hipótese legal;

- a fiscalização não tem competência para reconhecer como relação de emprego o vínculo entre o recorrente e José Carlos de Sá Teles, não se prestando para tanto o art. 229, § 2º do Decreto nº 3.048/99, por não ser lei ordinária;

- a multa de ofício é inconstitucional dado que confiscatória e que a Selic não pode ser utilizada como taxa de juros moratórios.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, porém dele conheço apenas parcialmente.

Isso porque o simples cotejo entre a impugnação e o recurso voluntário revela que determinados aspectos da autuação não foram contestados quando da impugnação, mas na inconformidade ora enfrentada foram levantados, a saber a multa de ofício aplicada e a utilização da taxa Selic.

Mister notar que o contribuinte não pode modificar o pedido ou invocar outra *causa petendi* (causa de pedir) nesta fase do contencioso, sob pena de violação do princípio da congruência e ofensa aos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, bem como aos arts. 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil, mormente quando não há razão para só agora aduzir os questionamentos referidos.

Cumpre, destarte, não conhecer dessas razões recursais, as quais restam preclusas, por força de expressa disposição legal.

No que tange à aventada ausência de clareza do auto de infração, o recorrente faz alegações genéricas, sem apontar, em específico, onde estariam as supostas incongruências que permeiam o lançamento.

Afirma, nessa senda, que haveriam inconsistências nos relatórios que acompanham o auto, e diz que as exigências constantes do Relatório de Lançamentos não guardam qualquer correspondência com as elencadas nos demais relatórios, no entanto não traz um exemplo sequer a corroborar tais assertivas.

Merece observar, por oportuno, que, ao contrário do alegado, a fundamentação legal está devidamente e minuciosamente consignada às fls. 40/42, e estão devidamente associadas, ao contrário do alude a peça recursal, às infrações constatadas nos presentes autos. Já a descrição dos fatos se apresenta adequadamente circunstanciada no Relatório às fls. 45/50.

Prossegue, ainda, o recorrente, nessa ordem de idéias, a contestar genericamente o auto de infração, sem trazer qualquer argumento de substância que pudesse suportar a pretensa nulidade postulada.

Se quer-se levantar ser equivocado ou mal constituído o lançamento de ofício, há que se apontar, concretamente, as falhas que assim o demonstram, não simplesmente afirmar que todas as peças que acompanham o auto tem problemas e causam prejuízo à defesa, sem nada comprovar, sob pena de rejeição desse tipo de arguição.

Não se vislumbra na espécie, aliás, qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72,

havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo aferível ao direito de defesa do contribuinte, o qual recorre de seus termos evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

Inexiste, portanto, vestígio sequer de procedência nas alegações contidas na peça recursal, ao defenderem ter havido cerceamento de defesa a ocasionar a nulidade da autuação.

Quanto às GFIPs apresentadas após o início da ação fiscal, cabe lembrar que o art. 138 do CTN assim dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Por seu turno, rezam os §§ 1º e 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:(Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Destarte, o fato de que as pretensas "correções" efetuadas pelo contribuinte via entrega de GFIPs retificadoras, transmitidas após o início da ação fiscal, não geraram efeitos no auto de infração, não decorre de elucubração da decisão contestada, como o contribuinte parece insinuar.

Trata-se de mera aplicação de preceitos muito conhecidos e consagrados do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário federal, valendo destacar que os pagamentos associados às GFIPs retificadoras foram devidamente aproveitados na autuação, consoante atestam o Relatório de Documentos Apresentados (RDA), fls. 30/33 e o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), fls. 34/36.

Acrescente-se que, como bem observado na decisão recorrida, o lançamento tomou por base as folhas de pagamento, recibos de pagamento de contribuintes individuais e a contabilidade. Por conseguinte, os fatos geradores objeto do lançamento foram devidamente apurados em documentos elaborados pelo contribuinte, não sendo provenientes de erro no

preenchimento da GFIP, sendo lançada no auto de infração a diferença entre o valor apurado e o declarado naquele documento.

Nesse contexto, resta sem respaldo o arrazoado vertido no sentido de que eventuais erros relativos às remunerações pagas aos diretores teriam sido corrigidos pelas retificadoras, haja vista que a legislação a elas não atribuiu, no caso analisado, os efeitos pretendidos pelo recorrente.

Aliás, ao contrário do que esse refere, desnecessário a instância vergastada ter se pronunciado expressamente sobre a remuneração paga aos diretores, dado que a única alegação a embasar sua inconformidade nesse ponto é a de que as retificadoras teriam corrigido as falhas admitidas, o que não pode prosperar, tendo em vista a já abordada ineficácia dessas retificadoras, devidamente abordada também no julgamento *a quo*.

Quanto aos valores pagos a título de aluguel à empregada Carla dos Santos Nascimento (contrato às fls. 182/184), necessário colacionar a regra estabelecida na alínea 'm' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa

(...)

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

(...)

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

Ainda que o contribuinte defenda que os alugueres pagos com vistas à locação de imóvel residencial em benefício de diretora da empresa que foi transferida do Rio de Janeiro (RJ) para Camaçari (BA) se enquadram no preceito encimado, não há como lhe dar razão.

Veja-se que, como regra, valores pagos a título de moradia para funcionários constitui remuneração/salário indireto, pois traduzem-se em montantes que o trabalhador teria de despendar, utilizando-se dos rendimentos auferidos do vínculo laboral.

E, no caso em comento, a diretora transferida para Camaçari não foi contratada para trabalhar em local distante de sua residência, como requer o enunciado legal isentivo, mas sim passou a morar, no curso do vínculo laboral, em outra localidade, a qual se trata de cidade de porte médio em relação à qual não há notícia de que possua carência de imóveis para aluguel.



À evidência, se assim ocorresse, poderia se chegar à conclusão de que o pagamento desses aluguéis seria indispensável ao trabalho da diretora, consubstanciando-se a moradia em verdadeira utilidade para o trabalho, sem natureza salarial.

Não é, contudo, o que se conclui da situação analisada, pois não resta demonstrada a precitada carência de imóveis, tampouco que os demais trabalhadores da empresa naquele município gozem de similar benesse, concluindo-se, daí, pela improcedência do pleito formulado.

Nesse rumo, aliás, vem caminhando a jurisprudência do CARF, valendo citar, ilustrativamente, os Acórdãos nos 2401-01.869 (j. 8/6/2011), 2301-003.996 (j.15/4/2014) e 2403-000.689 (j. 25/8/2011).

No tocante ao levantamento ENE, tem-se que o único argumento ventilado no recurso é o de que a fiscalização fazendária seria incompetente para desconstituir uma relação de trabalho válida e considerá-la como relação de emprego, o que seria função privativa da Justiça do Trabalho.

Sem razão, entretanto.

Gizam os arts. 12 e 33 da 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;

(...)

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

Por seu turno, o art. 2º da Lei nº 11.457/07 reforça a esfera de competência da Receita Federal do Brasil quanto à fiscalização das contribuições em comento:

Art.2º-Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art.11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Registre-se que, quando da sanção presidencial à Lei nº 11.457/07, o Presidente da República vetou o § 4º do artigo 6º desse diploma, o qual excluía das atribuições da autoridade fiscal “a desconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico que implique reconhecimento de relação de trabalho, com ou sem vínculo empregatício”, estabelecendo que a atuação fiscal, nesses casos, deveria ser precedida de decisão judicial. Segundo as razões de

veto “condicionar a ocorrência do fato gerador à existência de decisão judicial não atende ao princípio constitucional da separação (sic) dos Poderes”. De fato, o que se violaria seria a atuação do poder fiscalizatório justamente na hipótese mais grave das relações de trabalho, ou seja, quando se constata a evasão fiscal decorrente da falta de formalização (ou desvirtuação) do contrato de trabalho e conseqüente inadimplemento das contribuições ao sistema.

Então, para analisar as condições de incidência das contribuições previdenciárias, têm as autoridades fazendárias o poder-dever de verificar a relação jurídica existente entre o prestador de serviços e o tomador, checando a ocorrência de não eventualidade e subordinação.

Tal feito tem supedâneo normativo expresso no art. 142 do CTN e, adicionalmente, no § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/99 (RPS), o qual reza que "*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*".

Nesse sentido, tem-se sucessivas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tais como as prolatadas nos RESP nºs 236.279, 515.521, 575.086 e 894.571/SP.

Não é demasiado lembrar, ainda, que em caso de constatação de fraudes nas relações trabalhistas, o art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) reza que são nulos de pleno direito os atos praticados para viabilizá-los, havendo, por outra via, amparo normativo no inciso VII do art. 149 do CTN para a imputação do gravame tributário nessas situações.

Inexiste, em decorrência, qualquer mácula na ação fiscal tanto no tocante à competência para o reconhecimento da existência de relações jurídicas aptas a atrair a incidência das contribuições previdenciárias, ainda que de cunho empregatício.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson