



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10880.720747/2013-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-010.450 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2021
Recorrente TENOVA DO BRASIL EQUIPAMENTOS PARA MINERAÇÃO E
 MANUSEIO DE MATERIAIS LTDA - SUCESSORA DE TAKRAF DO
 BRASIL SOLUÇÕES TECNOLÓGICAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO.
 SEGURADO EMPREGADO. LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÕES
 PREVIDENCIÁRIAS.

Se o Auditor-Fiscal Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o
 segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob
 qualquer outra denominação, preenche as condições da relação de emprego,
 deverá efetuar o seu enquadramento como segurado empregado para fins,
 unicamente, de lançamento das contribuições previdenciárias correspondentes.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. ENTIDADE ABERTA.
 DIRIGENTES DA EMPRESA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Em se tratando de plano de previdência complementar de entidade aberta, o
 simples fato de ter sido oferecido apenas aos dirigentes da empresa não se
 mostra suficiente para que os valores vertidos a esse plano integrem o salário
 de contribuição.

VALE-TRANSPORTE. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SÚMULA CARF
 89.

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de
 vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer
 parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação de nulidade do lançamento,
 “por ausência de circularização”, uma vez que tal alegação não foi levada ao conhecimento e à
 apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na
 parte conhecida do recurso, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para excluir da base
 de cálculo dos lançamentos os valores pagos a título de previdência privada e valetransporte.
 Vencidos os Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Denny Medeiros da Silveira (relator) e
 Marcelo Rocha Paura, que deram provimento parcial em menor extensão, excluindo da base de

cálculo dos lançamentos apenas os valores pagos a título de previdência privada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (Suplente Convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos os seguintes excertos do relatório constante do Acórdão nº 09-54.747, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora/MG, fls. 654 a 677:

Trata-se de processo de Autos de Infração lavrados em razão do descumprimento de obrigações tributárias, conforme a seguir discriminado, por número DEBCAD:

1) AI DEBCAD 37.362.189-2, no valor de R\$ 975.303,51 (novecentos e setenta e cinco mil, trezentos e três reais e cinquenta e um centavos), relativo à cota patronal das contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incluindo a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, do período de 01 a 12/2008;

2) AI DEBCAD 37.379.894-6, no valor de R\$ 255.205,38 (duzentos e cinquenta e cinco mil, duzentos e cinco reais e trinta e oito centavos), relativo às contribuições devidas a outras entidades e fundos (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE), do mesmo período;

3) AI DEBCAD 37.379.895-4, no valor de R\$ 5.486,83 (cinco mil, quatrocentos e oitenta e seis reais e oitenta e três centavos), relativo à multa aplicada por descumprimento da obrigação acessória de declarar em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse da administração tributária [CFL 68].

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 31/49, a empresa TAKRAF DO BRASIL SOLUÇÕES TECNOLÓGICAS, CNPJ 05.975.158/0001-09, foi incorporada pela empresa TENOVA DO BRASIL EQUIPAMENTOS PARA MINERAÇÃO E MANUSEIO DE MATERIAIS LTDA, CNPJ 42.518.084/0001-08, em 01/10/2011.

Conforme o mesmo Relatório, a TAKRAF DO BRASIL iniciou suas atividades em 01/10/2003, tendo por objeto social, nos termos de seu Contrato Social e Alterações, as seguintes atividades: fabricação, comercialização e supervisão de montagem de equipamentos para mineração, siderurgia, portuários e transportes em geral; fabricação e comercialização, inclusive importação e exportação, de equipamentos e máquinas destinados à manutenção, construção e montagem industrial.

A respeito dos fatos geradores apurados, o Relatório Fiscal informa o seguinte:

[...]

Conforme o mesmo Relatório, a identificação dos segurados caracterizados empregados foi efetuada através dos contratos sociais das PJ e lançamentos contábeis. Estas identificações foram ainda objeto de confronto e confirmação com dados extraídos dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Com base no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212, de 1991, por aferição indireta, foi lançado de ofício o salário de contribuição mensal, correspondente ao valor integral das Notas Fiscais, Lançamentos Contábeis e DIRF (pagamentos efetuados a pessoas jurídicas – COD 1708), dentro das respectivas competências.

Em relação aos outros fatos geradores apurados, o Relatório Fiscal explicita o seguinte:

5.2 – PAGAMENTO PREVIDÊNCIA PRIVADA E ADIANTAMENTO PARA SÓCIO, NÃO DESCONTADO – PERÍODO 01/2009 A 12/2009 – LEVANTAMENTO PL2

Analisando a contabilidade da empresa, constatou-se a existência de lançamentos referentes a gastos com Previdência Privada do sócio Klaus Rozanski, na conta nº 410065 – Previdência Complementar.

Foi apresentado pela auditada o Contrato de Previdência Privada, sendo verificado que o único beneficiário era o sócio Klaus Rozanski.

A Previdência Privada somente não integra o salário de contribuição quando disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa. Essa é a determinação da Lei 8.212/91 que, em seu artigo Art.28, § 9º, alínea “p”, [...]

5.3 – FORNECIMENTO DE VALE TRANSPORTE A EMPREGADOS EM DESACORDO COM LEGISLAÇÃO PRÓPRIA – PERÍODO 01/2008 A 12/2008 - LEVANTAMENTO VT E VT2

O Vale Transporte somente não integra o salário contribuição quando pago na forma da legislação. Esse é o comando determinado pela Lei 8.212/91, em seu artigo Art.28, § 9º, alínea “f”, que assim dispôs: [...]

Nesse mesmo sentido determinou o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, em seu art. 214, §§ 9º e 10: [...]

O Decreto nº 95.247/1987, ao regulamentar a referida lei, estabeleceu, em seu art. 5º, que é vedado ao empregador substituir o vale-transporte por antecipação em dinheiro ou por qualquer outra forma de pagamento, à exceção das hipóteses previstas em seu parágrafo único:

[...]

Da leitura dos dispositivos acima transcritos depreende-se que o vale-transporte requer a participação obrigatória dos trabalhadores no seu custeio em percentual equivalente a 6% do salário básico do beneficiário, e, quando essa participação for em percentual inferior ao definido em legislação, torna-se salário de contribuição.

[...]

5.4 – ADIANTAMENTO SALÁRIO A EMPREGADOS SEM DESCONTO – LEVANTAMENTO AD E AD2

Analisando as folhas de pagamento, foram verificados alguns adiantamentos feitos a empregados, Código 0034 – Pagamento Adiantamento, que não foram descontados em folha, nas competências 01/2008 a 03/2008, 05 a 08/2008 e 10/2008 a 12/2008.

[...]

Tendo em vista a edição da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, e o disposto no art. 106, II, “c” do CTN, foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte (ANEXOS XVI, XVII, XVIII, XIX). Os valores das autuações

foram devidamente atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 15, de 10/01/2013, DOU de 11/01/2013.

Em relação ao AI 37.379.895-4 (FL 68), o Relatório Fiscal esclarece que a autuada deixou de declarar em GFIP os seguintes fatos geradores de contribuições previdenciárias:

- Previdência Privada paga apenas para o sócio Klaus Rozanski e, dessa forma, não foi disponibilizada aos demais segurados empregados da auditada, sendo, portanto considerada pela fiscalização como salário de contribuição.
- Adiantamentos a empregados e ao sócio Klaus Rozanski sem o devido desconto, considerados pela fiscalização como salário de contribuição.
- Vale Transporte fornecido em desacordo com a Legislação própria.

Restou consignada a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, pela ocorrência, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no art. 337-A, III, do Código Penal, pela falta de declaração dos referidos fatos geradores em GFIP.

Da ciência e da impugnação

O contribuinte foi cientificado das autuações em 22/03/2013, conforme assinatura apostas às fls. 4, 17 e 28. Em 23/04/2013, apresentou a impugnação de fls. 327/352 e documentos anexos, na qual alega o que vem abaixo descrito, em síntese.

Da tempestividade e da decadência

Preliminarmente, alega a tempestividade da peça impugnatória. Alega ainda a decadência das contribuições previdenciárias relativas às competências 01/2008 e 02/2008, com base no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), tendo em vista a ciência das autuações em 22/03/2013. Também cita decisões dos tribunais superiores no sentido da aplicabilidade do referido dispositivo para os tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Da existência de decisão judicial

Afirma a existência de decisão judicial transitada em julgado, a favor da Takraf, proferida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região, reconhecendo a inexistência de vínculo empregatício (processo n.º 00688-2011-033-03-00-3).

Nesse sentido, diz que, a par da legislação que cita, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), já afastou a possibilidade de questionamento quanto à competência da justiça laboral, inclusive nos casos em que a administração pública figure no polo passivo.

Além disso, diz que o posicionamento da justiça do trabalho quanto à inexistência de vínculo empregatício obsta qualquer autoridade fiscal a promover autuações fiscais de cobrança de contribuições previdenciárias pautadas na existência de supostas relações de emprego.

Na decisão proferida no referido processo, afirma-se que o fato de os serviços contratados pela Takraf terem sido prestados pessoalmente por sócio de pessoa jurídica não leva à presunção da existência de vínculo empregatício entre as partes, supostamente camuflada por contratação fraudulenta.

Entende que não se pode negligenciar o entendimento da justiça do trabalho acima mencionado, em prol da aplicação de presunções equivocadas, que não conferem com a realidade dos fatos.

Nesse sentido, argui que os contratos de prestação de serviços firmados entre a Takraf e as PJ contratadas guardam muitas semelhanças entre si, como afirmado no Relatório Fiscal, de modo que o reconhecimento da licitude da relação contratual objeto da análise do TRT pode ser estendido aos demais contratos da empresa.

Da não ocorrência dos fatos geradores das contribuições apuradas

Aduz que a realização da presente atuação fiscal pressupõe a desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas para fundamentar a contratação de pessoas físicas por meio de interposta pessoa jurídica, para depois afirmar a existência de suposto vínculo empregatício.

Argui que este se dá quando estabelecida a relação contratual entre empregado e empregador, cujo objeto é a prestação de trabalho pessoal, subordinado, não eventual e mediante o pagamento de salário, conforme doutrina e legislação que menciona.

Ante a necessária coexistência dos requisitos acima, afirma que a comprovação da existência de cada um deve se dar de forma individualizada, em relação a cada contrato de trabalho.

Em relação à onerosidade, aduz que a mesma, própria das relações trabalhistas, não se satisfaz com a mera contraprestação financeira pelo serviço prestado, mas pela realização de trabalho mediante o pagamento de salário, o qual envolve expectativas e obrigações que ultrapassam o pagamento de valor em dinheiro.

Diz que a habitualidade da contraprestação salarial incorpora a própria definição de salário e que, diversamente, na relação contratual estabelecida entre a empresa e prestadores de serviço, a qualquer momento, as partes podem acordar sobre a alteração dos valores dos serviços prestados, inclusive sua redução, sem que isso implique violação de direitos.

Entende que a autoridade fiscal, ao contrário do afirmado no Relatório Fiscal, não se prestou a comprovar que os valores recebidos pelas empresas traziam em si características que pudessem enquadrá-los como verba salarial.

Em relação à pessoalidade, alega que a mesma não se refere apenas ao fato de o serviço ser realizado por determinada pessoa física, mas ao fato de a contratação se dar entre o empregador e uma pessoa física específica, a qual será pessoalmente demandada na hipótese de descumprimento do serviço.

Argui que, quando o contrato é realizado com uma pessoa jurídica, na hipótese de descumprimento da contratação, não haverá responsabilização exclusiva da pessoa determinada para a realização do serviço, mas da pessoa jurídica contratada.

Além disso, afirma que o vínculo não é estabelecido intuitu personae, mas entre pessoas jurídicas, e que o sócio de uma pessoa jurídica busca trabalhar, como tal, de forma autônoma, sem subordinação, ao contrário do empregado.

No que se refere à subordinação, o impugnante traz entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, segundo o qual, a seu ver, a existência deste requisito será aferida a partir de provas que demonstrem a forma como a relação entre o prestador de serviços e o contratante se dá no dia a dia, como a apresentação de documentos que comprovem a realização de controle de jornada ou de elementos que indiquem a existência de gerenciamento da execução das atividades, provas que não foram apresentadas pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, afirma que a autoridade lançadora limita-se a afirmar a existência da subordinação, em razão de os contratos assinados pelas prestadoras de serviço seguirem um padrão, pelo que os contratados não teriam liberdade de atuação. Diz que, em verdade, a similitude dos contratos estabelecidos se dá por uma prática de mercado.

Afirma ainda que a Takraf não exercia qualquer controle sobre a atividade profissional das pessoas jurídicas contratadas, o que consta dos contratos celebrados, bem como que os serviços poderiam ser desempenhados tanto na Takraf quanto na sede da própria empresa, o que afasta a configuração de subordinação.

Menciona a prestação de serviços pelas contratadas em outros estados, onde a Takraf sequer possuía sede, sendo impossível nesses casos o exercício da subordinação.

Acrescenta que os contratos foram celebrados com vistas à obtenção de resultados, não importando a forma como os serviços seriam desempenhados.

Da regularidade dos adiantamentos realizados ao sócio e aos funcionários

Em relação ao adiantamento realizado ao sócio Klaus Rozanski, no valor de R\$ 6.000,00, na competência 11/2008, afirma que, conforme resumo da folha de pagamento mensal que anexa, houve o desconto do referido valor da remuneração que lhe era devida, embora a contribuição previdenciária tenha incidido sobre o valor integral do pro-labore original.

Aduz que, caso mantida a presente autuação, haverá dupla incidência de contribuição previdenciária sobre o adiantamento efetuado.

Argui que o mesmo ocorre em relação aos adiantamentos aos funcionários, conforme recibos de pagamento que anexa: os adiantamentos foram devidamente abatidos, na forma de desconto, do salário devido no mês, embora a contribuição previdenciária tenha incidido sobre o valor total, sem os descontos.

Requer, assim, a exclusão dos valores apurados com base nos adiantamentos efetuados.

Da regularidade do pagamento da previdência privada para o sócio.

Neste ponto, afirma que o próprio CARF, conforme decisão que cita, flexibiliza a norma do art. 28, §9º, “p” da Lei nº 8.212, de 1991, dispensando que o benefício da previdência complementar privada seja oferecido à totalidade dos funcionários para não integrar o salário de contribuição.

Pugna então pelo reconhecimento do caráter não remuneratório das referidas verbas, as quais requer sejam excluídas da presente autuação.

Da impossibilidade de incidência das contribuições previdenciárias sobre os vales-transportes fornecidos aos funcionários.

Afirma que, conforme consta do Anexo XIV da autuação, os valores gastos pela Takraf com vales-transportes foram direcionados à aquisição de créditos de cartão BH Bus, que se encontram devidamente comprovados pelos números de recibo de compra, informados no Anexo XV, correspondendo exatamente à quantidade de vales-transportes necessários no mês.

Argui, assim, que o valor aportado pela empresa não excede o “quantum” necessário para o transporte do trabalhador em seu trajeto profissional nem foi pago em pecúnia, pelo que não integra a base de cálculo da contribuição apurada.

Considera que, visto se tratar de verba nitidamente indenizatória, o entendimento diverso subverte a lógica de princípios legais como a razoabilidade, a proporcionalidade, a prevalência da essência sobre a forma e o princípio da proteção ao trabalhador.

Cita exemplo de funcionária que necessitava de 40 vales-transportes por mês, no valor de R\$ 2,80 cada, que totalizam R\$ 112,00. Este valor, confrontado com a remuneração do Anexo XIII, de R\$ 2.340,00, é menor que 6% de sua remuneração (R\$ 140,40), de forma que, de acordo com o raciocínio fiscal, a funcionária seria obrigada a suportar um ônus maior no seu orçamento para que a verba fosse considerada como vale-transporte e a empresa, por sua vez, se veria refém de uma decisão do trabalhador que, para beneficiá-la, deveria suportar ônus maior que o necessário.

Discorre acerca do princípio da razoabilidade, destacando que a conduta da empresa foi a adequada para atingir o objetivo da Lei nº 7.418, de 1985, e do Decreto nº 95.247, de 1987, proporcionando efetiva locomoção ao trabalhador, ao menor custo, sob a ótica da necessidade, ao contrário do raciocínio da fiscalização.

Além disso, alega não haver indício de fraude, dolo ou simulação, tendo em vista a forma com que os valores são disponibilizados.

Aduz não ter havido ofensa ao art. 5º do Decreto nº 95.247, de 1987, como alegado pela fiscalização, vez que a empresa não efetuou pagamentos em espécie.

Discorre acerca do disposto no art. 9º do Decreto nº 95.247, de 1987, afirmando que a noção de custeio, palavra utilizada no referido dispositivo, impõe a correspondência entre os valores despendidos e os valores que serão descontados, sob pena de se

impingir prejuízo ao trabalhador, que teria descontado de sua remuneração um valor maior, e à empresa, que se veria obrigada a incluir tais verbas na base de cálculo das contribuições previdenciárias porque o empregado não quis, e com razão, suportar prejuízo desnecessário.

Destaca que, ainda que fossem efetuados pagamentos em espécie, a natureza indenizatória dos vales-transportes impõe o afastamento da incidência das contribuições previdenciárias, conforme já decidido pelos tribunais superiores.

Informa que a Takraf, ao promover o desconto inferior a 6% para atender aos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, o montante decotado da base de cálculo da contribuição previdenciária se restringiu ao desconto efetivamente realizado e que há casos em que o referido desconto não foi decotado da mesma base de cálculo, o que caracteriza indébito a ser repetido, conforme se pode verificar nos recibos de pagamento anexos por amostragem.

Requer, ao fim: i) o reconhecimento da decadência das contribuições apuradas nas competências 01/2008 e 02/2008; ii) o reconhecimento da impossibilidade de incidência das contribuições lançadas sobre os valores pagos às empresas contratadas, tendo em vista a inexistência dos vínculos empregatícios; iii) o reconhecimento da impossibilidade de cobrança das contribuições sobre os adiantamentos feitos ao sócio e aos funcionários, já que tais valores foram efetivamente adimplidos; iv) o afastamento das contribuições apuradas sobre os valores pagos a título de previdência privada do sócio; v) o reconhecimento da impossibilidade de incidência das contribuições apuradas lançadas sobre os vales-transportes.

Da diligência

Diante das alegações e documentos juntados pelo impugnante, os autos foram baixados em diligência, através do Despacho nº8 desta Turma de Julgamento, de 07/02/2014, às fls. 603/606, para apreciação pela autoridade lançadora.

Em 13/08/2014, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal, de fls. 608/611, no qual a autoridade lançadora confirma ter sido efetuado o desconto do adiantamento de R\$ 6.000,00 da remuneração paga ao sócio Klaus Rozanski, em 11/2008, e excluído o referido valor da base de cálculo apurada no levantamento PL, a qual deve passar de R\$ 7.318,24 para R\$ 1.318,24.

Confirma ainda, pela análise dos recibos de pagamento dos segurados empregados, apresentados pelo impugnante, o desconto dos adiantamentos de sua remuneração, nas rubricas 19-Adiantamento, 46-Adiantamento e 120-Adiantamento, cujos valores devem ser excluídos dos levantamentos AD e AD2. Informa que não foram apresentados os comprovantes de descontos dos adiantamentos de alguns empregados, pelo que foram mantidas as bases de cálculo lançadas nas competências 08/2008, 10/2008 e 11/2008.

Em relação ao vale-transporte, a autoridade lançadora afirma ter havido incorreção no cálculo dos salários de contribuição, nos casos em que o valor máximo do desconto de 6% foi superior ao valor dos vales efetivamente entregues aos empregados, devendo ser tais valores excluídos da base de cálculo dos levantamentos VT e VT2.

Ao fim, reabre o prazo de impugnação, concedendo trinta dias para apresentação de adendo à impugnação já encaminhada à RFB.

Cientificado do resultado da diligência em 14/08/2014 (fls. 611), o contribuinte se manifestou em 15/09/2014, às fls. 619/627, apresentando documentos para comprovar o desconto do adiantamento pago aos empregados André Felipe Teixeira Arruda, nas competências de 10/2008 a 12/2008, e Luís Fernando dos Santos Martins, nas competências 11/2008 e 12/2008, os quais entende devam ser excluídos dos levantamentos AD e AD2.

Ao julgar a impugnação e a manifestação apresentada em face da diligência, em 8/10/14, a Turma Julgadora de primeiro grau conclui, por maioria de votos, pela sua procedência em parte, reduzindo o valor lançado em cada Debcad, nos termos da tabela a seguir:

Debcad	De:	Para:
37.362.189-2	R\$ 560.008,60	R\$ 557.638,09
37.379.894-6	R\$ 146.519,61	R\$ 146.211,02
37.379.895-4	R\$ 5.486,83	R\$ 3.428,34

Restando consignada a seguinte ementa no *decisum*:

CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS ATRAVÉS DE PESSOAS JURÍDICAS. SIMULAÇÃO.

A constatação de negócios simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato, devendo o correspondente tributo ser exigido da pessoa que efetivamente teve relação pessoal e direta com o fato gerador.

DECADÊNCIA.

Havendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser constituído.

LANÇAMENTO A MAIOR. PROVA. RETIFICAÇÃO.

Comprovado que o lançamento foi efetuado a maior, seu valor deve ser retificado.

Segundo o despacho de encaminhamento de fl. 743, antes que a intimação do Acórdão de Impugnação fosse providenciada, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 695 a 731, em 6/3/15, no qual, basicamente, repete as alegações da impugnação, requerendo, ao final, o que segue e que bem resume a peça defensiva:

98. Ante todo o exposto, respeitosamente requer:

- a) Preliminarmente, o reconhecimento da decadência das parcelas supostamente devidas referentes às competências de 01/2008 e 02/2008, nos termos das alegações retro-expendidas;
- b) Em prosseguimento, seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, para reconhecer a nulidade do lançamento tributário por ausência de circularização para apurar informações essenciais ao lançamento, em especial sobre as atividades desenvolvidas pelas empresas contratadas junto a outros contratantes;
- c) Na hipótese de não acolhimento do pedido anterior, que se determine a realização de diligência fiscal para que sejam obtidas junto às empresas contratadas e anexadas aos autos as Notas Fiscais emitidas para outras contratantes em especial as Notas Fiscais n.º 523, 525, 526, 528, 530 da JMSA Desenhos e Serviços LTDA., n.º 9, 11, 13, 15, 17, 19, 21, 22, 24, 26, 28, 30, 31 da Remacs Assessoria Consultoria e Serviços, n.º 176, 182 da NL Desenhos Ltda., n.º 163, 165, 171, 172, 174 a 200, 202, 203 da MTC Consult. Proj. e Manut. Ltda., n.º 307, 308, 310, 311, 313, 314, 316, 317, 319, 320, 322, 323, 326, 327, 328, 330, 331, 332, 334, 335, 336, 338, 339, 340, 342 a 346, 348 a 350 da H B Projetos Indústrias Ltda., n.º 117, 121 da Orlando Sergio de Carvalho Andrade, n.º 71, 73, 75, 76, 77, 79, 81, 83, 84 da ACE Assessoria e Cons. Esp. S/S Ltda., n.º 39 da ROS Serviços Elétricos, n.º 79 a 100, 105 da PAT - Planejamento Assess. Treinam. Ltda., n.º 44, 45, da Jaqueira & Magalhães Ser. Técnicos En., n.º 24 a 50 da JMA Serviços de Desenhos Industriais Ltda., n.º 32, 34, 36, 38, 41 a 49 da JHF Serviços de Desenhos Industriais Ltda., n.º 13, 16, 17 da ELF Serviços de Montagem Industrial Ltda., n.º 2, 3, 6 da J2 Engenharia e Serviços Técnicos Ltda., n.º 156, 158, 160, 163, 165, 167, 169, 171, 173, 174, 176 a 200 da Guimarães Werneck Representações Ltda., n.º 15, 17 da Trier Engenharia e Consultoria Ltda., n.º 70 da Sarcom Serviços de Ar Comprimido Ltda., n.º 100 da PLS Projetos Ltda.,

d) Em prosseguimento, seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento do lançamento respectivo, consoante todos os argumentos supra-aduzidos, especialmente pela inexistência dos vínculos empregatícios sustentados pela autoridade e pela d. DRJ/JFA em relação a:

d.1) JMSA DESENHOS E SERVIÇOS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, a sua data de constituição; a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela atuada; a prestação dos serviços na sede da contratada; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.2) REMACS ASSESSORIA, CONSULTORIA & SERVIÇOS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando inclusive, a sua data de constituição; a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela atuada; a existência de sede em local diverso de onde atua a atuada; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.3) NL DESENHOS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição; a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela atuada; a prestação dos serviços na sede da contratada; a existência de sede em local diverso de onde atua a atuada; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.4) MTC-CONSULTORIA, PROJETO E MANUTENÇÃO LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição; a amplitude do seu objeto social; a não vinculação da prestação pelo sócio; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.5) DESPRO LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela atuada; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados

d.6) HB PROJETOS INDUSTRIAIS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição, a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela atuada; a prestação dos serviços na sede da contratada; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.7) ORLANDO SERGIO DE CARVALHO ANDRADE., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.8) ACE — ASSESSORIA E CONSULTORIA ESPECIALIZADA S/S LTDA — ME., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela atuada; a prestação dos serviços na sede da contratada; a existência de sede em local diverso de onde atua a atuada; a prestação dos serviços na sede da contratada; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.9) ROS SERVIÇOS ELÉTRICOS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, a existência de sede em local diverso de onde atua a atuada, a prestação dos serviços na sede da contratada; a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela atuada; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

- d.10) PAT — PLANEJAMENTO ASSESSORIA E TREINAMENTO LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição, a existência de sede em local diverso de onde atua a autuada, a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;
- d.11) JAQUEIRA & MAGALHÃES SERVIÇOS TÉCNICOS DE ENGENHARIA LTDA — EPP., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição, a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela autuada; a amplitude do seu objeto social; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;
- d.12) ALCÂNTARA MACHADO CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;
- d.13) PLANSUPER PLANEJAMENTO E SUPERVISÃO DE OBRAS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição; a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela autuada; a amplitude do seu objeto social; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;
- d.14) JMA SERVIÇOS DE DESENHOS INDUSTRIAIS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição; a prestação dos serviços em sua sede; a existência de sede em local diverso de onde atua a autuada; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;
- d.15) JHF SERVIÇOS DE DESENHOS INDUSTRIAIS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição; a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela autuada; a existência de sede em local diverso de onde atua a autuada; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;
- d.16) ELF SERVIÇOS DE MONTAGEM INDUSTRIAL LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela autuada; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;
- d.17) J2 ENGENHARIA E SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, a ausência de vinculação laboral do seu sócio, a prestação dos serviços em local diverso da sede da autuada; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;
- d.18) INSTALADORA PROGRESSO LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados; a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela autuada; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas;
- d.19) HORIZONTE TRADUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;
- d.20) TRIER ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data

de constituição; a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela autuada; a amplitude do seu objeto social; a ausência de sequencialidade das notas fiscais emitidas; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.21) LUCIO AURÉLIO ROQUE DE FARIA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.22) NEW LEADER ENGENHARIA LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição; a ausência de posterior contratação, como empregado, de sócio ou outro funcionário seu, pela autuada; a localização de sua sede em local diverso de onde atua a autuada; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.23) SARCON SERVIÇOS DE AR COMPRIMIDO LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição; e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

d.24) PLS PROJETOS LTDA., uma vez amplamente comprovada a ausência de relação de emprego, considerando, inclusive, sua data de constituição, e a variabilidade dos valores dos pagamentos realizados;

e) Requer-se, ainda, a exclusão dos valores a título de previdência privada, adiantamentos e vales-transportes na base de cálculo das contribuições em apreço pelos fatos e fundamentos jurídicos apresentados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por procurador devidamente constituído, porém, não será conhecida da alegação de nulidade do lançamento, “por ausência de circularização”, uma vez que não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal. Do contrário, o conhecimento dessa alegação importaria em afronta ao princípio do duplo grau do contencioso a que está submetido o processo administrativo tributário.

Considerações iniciais

Como visto no relatório acima, além do lançamento sobre valores pagos a título de previdência privada, vale transporte e adiantamentos, a fiscalização realizou o enquadramento de sócios das pessoas jurídica contratadas para a prestação de serviços como empregados da Recorrente, sendo lançadas as contribuições incidentes sobre as respectivas remunerações pagas.

Pois bem, em que pese a expressão “vínculo de emprego” ter sido utilizada tanto pela fiscalização quanto pelo julgado *a quo* e pela Recorrente, utilizaremos, no presente voto, a expressão “relação de emprego”, uma vez que, em nosso entendimento, essa terminologia se mostra mais apropriada em casos de caracterização da condição de empregado em sede administrativa.

Insta destacar, também, que se Auditor-Fiscal Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso ou sob qualquer outra denominação preenche as condições da relação de emprego, deverá efetuar o seu enquadramento como segurado empregado, sendo, esta, a inteligência do art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6/5/99, c/c o art. 2º da Lei 11.457, de 16/3/07. Lembrando que tal enquadramento teve por fim apenas a fiscalização e o lançamento das contribuições tratadas no presente processo.

Da decadência alegada

Alega a Recorrente que as competências de 01/2008 e 02/2008 teriam sido atingidas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25/10/66, uma vez que o lançamento foi realizado somente em 22/3/13.

Pois bem, devemos observar, primeiramente, que o presente processo abarca três autos de infração, sendo dois autos de infração lavrados por descumprimento de obrigação principal (contribuições patronais e contribuições destinada a e Entidades e Fundos denominados Terceiros) e um auto de infração lavrado por descumprimento de obrigação acessória (CFL¹ 68).

Em relação ao lançamento referente à obrigação acessória, o prazo decadencial é sempre contado pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, sendo nessa linha a Súmula CARF n.º 148, que assim dispõe:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, o prazo de cinco anos é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Logo, em relação ao auto de infração lavrado por descumprimento de obrigação acessória (Debcad 37.379.895-4), a fiscalização poderia ter efetuado o lançamento até 31/12/13, para as competências de 01/2008 a 11/2008, e até 31/12/14 para a competência 12/2008. Sendo assim, como o lançamento foi efetuado em 22/3/13, não restou atingido pela decadência.

No caso de lançamento por homologação das obrigações principais, como é o caso das contribuições em análise, o prazo decadencial pode ser contado pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, a partir da ocorrência dos fatos geradores, caso tenha havido antecipação de pagamento e não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, ou pode ser contado pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, caso não tenha havido antecipação de pagamento e/ou tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação.

Pois bem, no caso em pauta, como será visto adiante, o Contribuinte dissimulou contratos de emprego e simulou contratação com pessoas jurídicas, tendo sido, inclusive, lavrada Representação Fiscal para Fins Penais. Desse modo, somente por esse motivo já não é cabível a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, o que afasta a ocorrência da decadência.

Ademais, como se trata de enquadramento de sócios de pessoas jurídicas (contratadas) como empregados da Recorrente (contratante), obviamente não houve qualquer recolhimento em relação a esses segurados, os quais sequer transitaram pela folha de pagamento.

¹ Código de Fundamentação Legal.

Portanto, não restaram atingidas pela decadência as contribuições lançadas nos Debcads 37.379.894-6 e 37.379.894-6.

Da caracterização da relação de emprego

Segundo o Recorrente, ao contrário do que decidiu a DRJ, teriam restado ausentes os requisitos necessários para a “formação do liame jurídico empregatício”.

Quanto à onerosidade, alega que a mera contraprestação financeira não satisfaz tal requisito, mas sim o pagamento de salário pelo trabalho realizado.

Aduz que a pessoalidade também não se verifica, pois a contratação se deu entre a Recorrente e as pessoas jurídicas contratadas e não entre a Recorrente e as pessoas físicas que prestaram os serviços, ainda que os contratos identifiquem uma pessoa física para realizar o serviço, sendo que os custos de viagem, hospedagem, etc., derivam de “mera deliberação contratual”, muito comum nesse tipo de contratação.

No tocante à subordinação, alega que a padronização dos contratos não teria representado limitação da “liberdade de atuação” dos contratados, tendo se dado em virtude de uma “prática de mercado”, e acrescenta que não “exercia qualquer controle sobre a atividade profissional desempenhada pelas pessoas jurídicas contratadas”.

Por fim, alega que “a posterior admissão como empregados de funcionários ou ainda sócios de empresas anteriormente contratadas não enseja a caracterização de suposta fraude”, mas sim que tal admissão teria decorrido “do interesse de se alterar a relação econômica anteriormente existente”.

Em face a essas alegações, vejamos, inicialmente, o que restou consignado na decisão recorrida, fls. 670 e 671:

No presente processo, verifica-se ter havido a caracterização de segurados empregados, contratados como pessoas jurídicas prestadoras de serviço (levantamento CE e CE2), conforme explicitado no Relatório Fiscal.

Nesse sentido, arguiu o impugnante que a autoridade lançadora não comprovou a existência do vínculo empregatício entre os sócios das pessoas jurídicas contratadas e a empresa incorporada. Todavia, da análise dos autos, verifica-se que o referido vínculo resta devidamente comprovado, uma vez que a onerosidade, a habitualidade, a pessoalidade e a subordinação estão plenamente caracterizadas.

Isso porque, no tocante à *pessoalidade*, a uma, as pessoas jurídicas contratadas não possuíam estrutura profissional adequada ou empregados, atuando na atividade fim da contratante. Alguns sócios, inclusive, pertenceram ou passaram a pertencer ao quadro de empregados da contratante, como engenheiros, supervisor e gerente (Anexo III, fls. 52).

Além disso, foram especificados em contrato os sócios que deveriam prestar os serviços, evidenciando o caráter *intuitu personae*, como no seguinte, estabelecido entre a empresa incorporada e a ACE ASSESSORIA E CONSULTORIA ESPECIALIZADA S/S LTDA. ME, CNPJ 07.164.473/0001-73, fls. 235/237: “Fica desde já estabelecido que os serviços aqui contratados e prestados pela CONTRATADA serão executados unicamente pelo sócio Antonio Cezar Esteves, não podendo ser, sob este contrato, designada nenhuma outra pessoa para cumprir os compromissos aqui assumidos”.

Ainda, conforme consta dos contratos firmados (fls. 235/309), a contratante era responsável pelos custos de viagem, hospedagem, traslados e alimentação, da mesma forma que para os empregados regulares constantes das folhas de pagamento.

No tocante à *habitualidade*, ou não eventualidade, verificou-se a necessidade permanente da empresa em relação aos serviços contratados, considerando a sua natureza, relacionada à atividade-fim da contratante. Além disso, verificou-se que os

contratos, em sua maioria, foram firmados por prazo indeterminado e as notas fiscais foram emitidas mensalmente pelas contratadas.

A *onerosidade* também está demonstrada nos valores pagos às pessoas jurídicas, constantes das notas fiscais, emitidas mensalmente, os quais foram considerados como salário de contribuição.

Em relação à *subordinação*, observa-se a existência de vários indicadores que, conjuntamente, a comprovam. Nesse sentido, verifica-se, conforme apontado pela autoridade fiscal, a padronização dos contratos firmados, os quais sempre indicam o nome do sócio que vai prestar o serviço. Ainda, verifica-se que a prestação dos serviços, em geral, deve ocorrer na sede da contratante, à qual incumbe o fornecimento de equipamentos, material e informações necessárias. Além disso, conforme relatou a autoridade lançadora, o pagamento ocorre no mesmo dia dos demais empregados, até o dia 5 de cada mês. O valor da remuneração acordada também fica estabelecido pelo período de um ano, após o que novo valor deve ser acordado. O compromisso de fidelidade, após a extinção do contrato, também é mais um elemento indicador da subordinação. Ademais, verifica-se que a contratante deve arcar com todos os custos de deslocamento, hospedagem e alimentação dos prestadores de serviços, quando ocorridos. Finalmente, verifica-se, em alguns contratos, o estabelecimento de jornada de trabalho a ser cumprida.

Antes de considerações outras, devemos observar que a relação de cunho empregatício não é evidenciada pela presença isolada dos seus elementos caracterizadores, mas sim pela presença conjunta de todos os seus elementos.

Pois bem, a personalidade se dá pela prestação pessoal dos serviços pelas pessoas físicas, e isso de fato se deu em relação aos sócios das pessoas jurídica. Ademais, no caso em tela, as empresas contratadas sequer possuíam estrutura profissional adequada e, segundo destacado pelo julgado *a quo*, os contratos especificaram quais pessoas físicas deveriam prestar o serviço, o que demonstra o interesse da contratante nas pessoas físicas que prestaram os serviços e não nas pessoas jurídicas contratadas.

Nesse particular, importa trazeremos à baila o seguinte excerto do relatório fiscal, fl. 34, que se mostra deveras revelador:

Analizados os contratos de prestação de serviços, foi constatado que a maioria dos contratos têm, o mesmo conteúdo e mesmo padrão, com Objeto de Prestação de Serviços ligados à atividade da TAKRAF, citando nos contratos que os serviços contratados serão executados **unicamente pelo sócio**, não podendo ser designado a nenhuma outra pessoa.

Através dos Contratos de Prestação de Serviços, fica evidenciado que, os contratados, na verdade, eram os profissionais, pessoas físicas, na figura do sócio das pessoas jurídicas, que, em caráter não eventual, executavam pessoalmente os trabalhos contratados, visando atender as atividades normais da empresa, relacionadas diretamente com os fins do seu empreendimento econômico.

(Grifo no original)

Vide o seguinte excerto de um dos contratos, fl. 235:

1- Objeto

O presente contrato tem por objetivo a prestação pela **CONTRATADA**, dos serviços de elaboração de desenhos técnicos para a **CONTRATANTE**.

Parágrafo Único

Fica desde já estabelecido que, para a execução dos serviços aqui contratados a serem prestados pela **CONTRATADA**, esta designa o sócio Juarez de Moraes Silva, não podendo ser, sob este contrato, designada nenhuma outra pessoa para a execução dos serviços e o atendimento aos compromissos aqui assumidos.

Acrescente-se que as pessoas físicas também atuaram na atividade fim da contratante e por longos períodos, o que demonstra, de forma muito clara, a prestação não eventual do serviço. Confira-se no seguinte trecho do relatório fiscal, fl. 37:

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, com exclusividade 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.

[...]

Em geral, os contratos de prestação de serviços são firmados por período de 12 meses, e, podendo ser renovados automaticamente por período anual, desde que as partes não se manifestem de forma contrária num prazo de até 30 dias antes de seu encerramento. Esta necessidade permanente da contratação destes profissionais comprova com contundência a não eventualidade

Quanto à onerosidade, em que pesa a argumentação da Recorrente de que houve contraprestação financeira e não pagamento de salário, não há como se fechar os olhos ao fato de que a Recorrente pagou pelos serviços prestados. Desse modo, tendo havido uma contratação de empregados disfarçada de contratação de pessoas jurídicas, por decorrência lógica inafastável, os pagamentos efetuados representam sim remuneração das pessoas físicas. Não há como ser diferentes.

E não vemos qualquer dúvida quanto à presença da subordinação. Vide o seguinte trecho do relatório fiscal, fls. 37 e 38:

Os contratos de prestação de serviços têm, o mesmo conteúdo e o mesmo padrão. A uniformidade dos contratos, por si só, já preconiza a subordinação, considerando que, os contratados não têm liberalidade para interpor quaisquer parênteses, tal é a regra já imposta pela subordinação a que estão submetidos.

Os contratos estabelecem que os serviços só podem ser executados unicamente pelo sócio e deverão ser executados no escritório do contratante ou em locais onde ela esteja prestando serviços a seus clientes, ficando a TAKRAF responsável pelo fornecimento de todos os equipamentos, materiais e informações necessárias à execução dos serviços.

A CONTRATADA se compromete a não divulgar a terceiros quaisquer informações ou documentos a que tenha acesso por força da execução das obrigações oriundas do contrato, ficando obrigado a devolver imediatamente ao Contratante, ao final do contrato, todas as cópias de documentos, equipamentos e matérias de propriedade do Contratante.

Na forma dos itens acima, não compete às PJ gerenciar e gerir seu próprio negócio, nem mesmo administrar os custos de seus serviços. Ao firmarem os contratos com a TAKRAF, 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.

Conforme se observa, a Recorrente utilizou um contrato padrão, como um contrato de adesão, sem margem para negociação, estabelecendo qual pessoa física deveria prestar os serviços e onde os serviços deveriam ser prestados, além de efetuar os pagamentos às pessoas jurídicas na mesma data dos pagamentos efetuados aos seus próprios empregados (todo dia 5). Portanto, tem-se por cristalina a interferência da Recorrente na gestão das empresas contratadas, cuja autonomia se mostrou visivelmente reduzida.

E some-se a isso o fato de que a Recorrente assumiu o compromisso de fornecer todos os equipamentos, materiais e informações necessárias à execução dos serviços, além de

reembolsar as empresas contratadas pelas despesas de viagem (passagens, lanches, hospedagem, etc.), o que também reduziu o risco da atividade econômica das empresas contratadas.

Diante desse quadro, resta patente a efetiva contratação de pessoas físicas e não pessoas jurídicas.

Em sua peça defensiva, a Recorrente tece, ainda, algumas considerações sobre as empresas prestadoras dos serviços, visando afastar a caracterização da relação empregatícia, porém, as alegações trazidas não se mostram suficientes ao convencimento desta autoridade julgadora.

Nessas considerações, argumenta a Recorrente (i) que algumas empresas foram constituídas bem antes da contratação; (ii) que algumas empresas possuíam objeto social diverso do objeto social da Recorrente; (iii) que alguns contratos autorizaram a prestação dos serviços na sede das empresas contratadas; (iv) que algumas empresas prestaram serviços para outras empresas, além da Recorrente; (v) que algumas empresas possuíam sede em local onde sequer a Recorrente possuía estabelecimento; (vi) que algumas empresas possuíam sócios que não vieram a ser contratados pela Recorrente, como empregado.

Todavia, não vemos em que medida tais considerações sejam capazes de afastar o pressuposto de fato do lançamento, pois, mesmo podendo ser procedentes tais alegações, a pessoalidade, a onerosidade, a não eventualidade e a subordinação, como visto alhures, restaram presentes no caso em pauta, o que autoriza o enquadramento dos sócios como empregado da Recorrente.

Dos pagamentos efetuados a título de previdência privada

Ao fazer menção a entendimentos manifestados neste Conselho, a Recorrente aduz que os pagamentos efetuados a título de previdência complementar não integram o salário de contribuição, independentemente de serem extensíveis ou não a todos os empregados e dirigentes.

A decisão recorrida, por sua vez, fl. 673, atendo-se à literalidade do art. 28. § 9º, alínea “p”, manteve o lançamento sobre os valores pagos à título de previdência privada, uma vez que não foi oferecida à totalidade dos funcionários. Confira-se:

Da previdência complementar privada

Neste ponto, não obstante entendimento divergente apresentado pelo impugnante, há que se ressaltar o disposto na Lei nº 8.212, de 1991:

[...]

Em se tratando de dispositivo que trata de isenção de contribuições previdenciárias, sua interpretação deve ser literal e não extensiva, conforme determina o art. 111 do CTN.

Desta forma, não sendo o benefício da previdência complementar privada oferecido à totalidade de seus funcionários, como admitido pela própria empresa, seu valor deve integrar o salário de contribuição.

De fato, segundo a fiscalização, fl. 40, o plano de previdência foi disponibilizado apenas ao sócio Klaus Rozanski:

Analisando a contabilidade da empresa, constatou-se a existência de lançamentos referentes a gastos com Previdência Privada do sócio Klaus Rozanski, na conta nº 410065 – Previdência Complementar.

Foi apresentado pela auditada o Contrato de Previdência Privada, sendo verificado que o único beneficiário era o sócio Klaus Rozanski.

Todavia, segundo se infere dos comprovantes de pagamento de fls. 310 a 315, a previdência complementar paga é do tipo aberta (UNIBANCO AIG VIDA PREV S/A), e não localizamos nos autos qualquer documento ou informação que aponte em sentido contrário, ou seja, que teria se tratado de previdência complementar do tipo fechada.

Sendo assim, vejamos o que dispõe a Lei n.º 8.212/91 a respeito:

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

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

[...]

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

Como se nota, com a inclusão da alínea “p” no § 9º, art. 28, da pela Lei de Custeio da Previdência Social, promovida pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97, as contribuições vertidas a planos de previdência privada complementar, abertos ou fechados, deixaram de integrar o salário de contribuição se os planos fossem disponibilizados à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Contudo, a Emenda Constitucional n.º 20, de 20/12/98, alterou a redação do art. 202 da Carta Republicana, consignando nesse dispositivo o seguinte texto:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

[...]

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

Vê-se, pois, que a novel redação do art. 202 passou a tratar de regimes de previdência privada, atribuindo à lei complementar a sua regulamentação, o que se deu pela Lei Complementar n.º 109, de 29/5/01, publicada em 30/5/01 e que detalhou o regramento para as entidades abertas e fechadas de previdência.

Vejamos, então, os seguintes dispositivos da Lei Complementar n.º 109:

Seção II

Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas

[...]

Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

[...]

Seção III

Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

[...]

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o *caput* não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se (i) que as contribuições vertidas a entidades de previdência complementar não estão sujeitas a incidência de contribuições de qualquer natureza; (ii) que os planos de previdência de entidades fechadas devem ser oferecidos a todos os empregados e dirigentes da empresa; e (iii) que em relação a planos de previdência de entidades abertas não há a exigência de serem oferecidos a todos os empregados e dirigentes.

Desse modo, na aplicação da regra isentiva do art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, devemos observar, a partir de 30/5/01, o comando da Lei Complementar nº 109, que exige o oferecimento do plano de previdência de entidade fechada a todos os empregados e dirigentes e que não exige tal oferecimento em relação aos planos de entidades abertas.

Nessa linha, inclusive, tem seguido a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho, conforme se observa nas seguintes decisões:

Acórdão nº 9202-008.016, de 23/7/19:

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR.

1. Com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o programa de previdência privada complementar aberto a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.
2. A fiscalização não determinou, de forma adequada, a realização dos fatos geradores das contribuições em referência, pois não comprovou que os valores foram efetivamente pagos como retribuição pelo trabalho prestado.
3. Não demonstrada a ocorrência, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas contra a recorrente, deve o lançamento ser cancelado

Acórdão nº 9202-008.087, de 20/8/19:

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. REMUNERAÇÃO CARACTERIZADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, a empresa pode eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que o benefício não se caracterize como incentivo ao trabalho, gratificação ou prêmio, situação em que os respectivos valores integram a remuneração e sujeitam-se à incidência de contribuição previdenciária.

Sendo assim, uma vez que o plano de previdência complementar, oferecido pela Recorrente, era do tipo aberto, o simples fato de ter sido oferecido apenas um dos sócios da empresa não se mostra como razão suficiente para que os valores vertidos a esse plano integrem o salário de contribuição, razão pela qual devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento os seguintes valores:

Competência	Sócio	Previdência Privada
01/2008	KLAUS ROZANSKI	1.199,00
02/2008	KLAUS ROZANSKI	1.199,00
03/2008	KLAUS ROZANSKI	1.199,00
04/2008	KLAUS ROZANSKI	1.199,00
05/2008	KLAUS ROZANSKI	1.199,00
06/2008	KLAUS ROZANSKI	1.318,24
07/2008	KLAUS ROZANSKI	1.318,24
08/2008	KLAUS ROZANSKI	1.318,24
09/2008	KLAUS ROZANSKI	1.318,24
10/2008	KLAUS ROZANSKI	1.318,24
11/2008	KLAUS ROZANSKI	1.318,24
12/2008	KLAUS ROZANSKI	1.318,24

Da alegada impossibilidade de incidência das contribuições previdenciárias sobre os vale-transporte fornecido aos funcionários

Segundo a Recorrente, o valor pago a título de vale-transporte possui natureza indenizatória e foi “totalmente direcionado à aquisição de créditos de cartão BH Bus”, correspondendo “exatamente à quantidade de vales-transportes necessários por mês”, motivos pelos qual pede que seja “decoado da base de cálculo das contribuições previdenciárias”.

Pois bem, vejamos o que dispõe a Lei nº 8.212/91 a respeito do vale-transporte:

Art. 28. [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

Como se percebe, somente não integra o salário de contribuição o vale-transporte recebido (fornecido) na forma da legislação própria.

O RPS, por seu turno, ainda define a consequência para o vale-transporte fornecido em desacordo com a legislação:

Art. 214 [...]

[...]

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

[...]

VI - a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

[...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Como se vê, integra o salário de contribuição o vale-transporte fornecido em desacordo com a legislação própria.

Pois bem, o vale-transporte foi instituído pela Lei n.º 7.418, de 16/12/85, a qual foi regulamentada pelo Decreto n.º 95.247, de 17/11/87, que assim dispõe:

Art. 9º O Vale-Transporte será custeado:

I - pelo beneficiário, na parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico ou vencimento, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens;

Logo, se o empregador assumir, por liberalidade, o ônus do empregado no custo do vale-transporte, não haverá a subsunção dessa parcela assumida à regra isentiva do art. 28, § 9º, alínea “P”, da Lei n.º 8.212/91, razão pela qual integrará a base de cálculo das contribuições, sendo nessa linha, inclusive, o Acórdão n.º 9202-007.915, de 23/5/19, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho, assim ementado:

VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O vale-transporte, quando concedido em desacordo com a legislação que rege a concessão do benefício, integra o salário-de-contribuição. É o caso dos pagamentos feitos por liberalidade, além dos valores previstos em lei.

E isso aconteceu no caso em tela, segundo apontado no relatório fiscal, fl. 400

Da leitura dos dispositivos acima transcritos depreende-se que o vale-transporte requer a participação obrigatória dos trabalhadores no seu custeio em percentual equivalente a 6% do salário básico do beneficiário, e, quando essa participação for em percentual inferior ao definido em legislação, torna-se salário de contribuição.

Essa situação de desconto em percentual inferior a 6% do salário básico do empregado foi encontrada no fornecimento de vales-transportes de diversos funcionários da auditada, conforme detalhado na planilha ANEXO XIII.

Portanto, não há como se acatar as alegações recursais, razão pela qual mantemos a decisão de primeira instância.

Dos adiantamentos

Alega a Recorrente que, conforme recibos de pagamento em anexo, mesmo tendo sido descontado o adiantamento realizado, as contribuições incidiram sobre o valor normal do salário, sem desconto. Dessa forma, no seu entendimento, não há que se falar em ausência de recolhimento sobre os adiantamentos.

Pois bem, para ilustrar o alegado, trazemos, a título de exemplo, a imagem do recibo de fl. 378 (OBS: reduzimos a altura da imagem sem prejuízo ao conteúdo):

RECIBO DE PAGAMENTO DE SALÁRIO MENSAL					Competência	
Empresa					01/2008	
0194 TAKRAF DO BRASIL SOLUCOES TECNOLOGICAS LTDA					Divisão R.H.	
RLA CARANGOLA, 333					100.300.000	
Belo Horizonte MG CNPJ: 05.975.158/0001-09					Função	
					MECÂNICO MONTADOR	
Nº Reg.	Chape	Nome				
00073		AFRÂNIO MARTINS SANTOS				
Cód.	Descrição		Horas/Dias	Vencimentos	Descontos	
001	Salário Normal		30,00	775,00		
101	I.N.S.S		8,00		62,00	
120	ADIANTAMENTO				250,00	
128	VALE REFEICAO				10,00	
RESUMO DO SALÁRIO		Salário Base	Sal. Contribuição	Total de Vencimentos	Total de Descontos	
		775,00	775,00	775,00	322,00	
Base Cál. F.G.T.S		F.G.T.S do Mês	Base Cál. I.R.	LÍQUIDO A RECEBER		
775,00		62,00	713,00	453,00		
DECLARO TER RECEBIDO A IMPORTÂNCIA LÍQUIDA DISCRIMINADA NESTE RECIBO						
<i>04/02/2008</i>			<i>Afrânio Martins Santos</i>			
DATA			SIGNATURA DO FUNCIONÁRIO			
<small>Prosoft Mod-8</small>				<small>2ª via/Empregador</small>		

Como se constata, de fato, em que pese fazer o desconto do adiantamento, a Recorrente fez incidir a contribuição sobre o vencimento normal.

De qualquer modo, em relação aos mencionados recibos, a fiscalização procedeu à retificação para menor do lançamento, nas competências de 01/2008 a 03/2008, 05/2008 a 07/2008, 11/2008 e 12/2008, conforme relatório de diligência de fls. 608 a 611, do qual extraímos o seguinte excerto:

2- Em relação ao adiantamento realizado ao sócio Klaus Rozanski, no valor de R\$ 6.000,00, na competência 11/2008, ficou comprovado, pela cópia do resumo mensal da folha de pagamentos daquela competência acostada aos autos às fls.402, que o referido valor foi descontado da remuneração, através da rubrica "19 - Adiantamento". Desta forma, tal valor foi deduzido da base de cálculo mensal do levantamento PL. O quadro abaixo traz o resumo da retificação procedida:

COMPETÊNCIA	CÓDIGO DO LEVANTAMENTO	ALTERAR DE:	PARA:
		BASE DE CÁLCULO AUTUADA	BASE DE CÁLCULO CORRETA
200811	PL	7.318,24	1.318,24

3- Da mesma forma, em relação aos adiantamentos pagos aos segurados empregados, supostamente não descontados, procedem as alegações da impugnante. Os documentos acostados aos autos, às fls. 378/389, comprovam que os adiantamentos efetuados aos segurados empregados foram devidamente descontados nos respectivos Recibos de Pagamento de Salário Mensal, através das rubricas "19 - Adiantamento", "46 - Adiantamento" e "120 - Adiantamento". Nestes casos foram deduzidos os valores destes adiantamentos das bases de cálculo mensais dos levantamentos AD e AD2. Cabe destacar que **não foram apresentados** os comprovantes de descontos dos adiantamentos para **alguns dos segurados empregados incluídos** nos levantamentos AD e AD2; desta forma as bases de cálculo das competências **agosto/2008, outubro/2008 e novembro/2008 foram mantidas**. O quadro abaixo traz o resumo das retificações procedidas:

COMPETÊNCIA	CÓDIGO DO LEVANTAMENTO	ALTERAR DE:	PARA:
		BASE DE CÁLCULO AUTUADA	BASE DE CÁLCULO CORRETA
200801	AD	250,00	0,00
200802	AD	250,00	0,00
200803	AD	300,00	0,00
200805	AD	341,50	0,00
200806	AD	100,00	0,00
200807	AD	410,00	0,00
200812	AD2	1.244,00	631,00

Por sua vez, a DRJ, em acréscimo, também excluiu outros valores, visto que comprovados:

Além desses, verifica-se que a impugnante, às fls. 619/627, comprovou o desconto dos referidos adiantamentos dos funcionários André Felipe Teixeira, nas competências 10/2008, 11/2008 e 12/2008, nos valores de R\$198,00, R\$231,00 e R\$231,00, respectivamente, e Luís Fernando dos Santos, nas competências 11/2008 e 12/2008, ambos no valor de R\$350,00, na rubrica 19-Adiantamento.

Logo, deve ser mantido o lançamento em relação aos adiantamentos para os quais não houve o desconto.

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade e, portanto, cumpria ao Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6/3/72), o que não ocorreu em relação aos demais adiantamentos.

Do pedido de diligência

Diante das razões apresentadas no presente voto e dos elementos de prova constantes dos autos, indeferimos o pedido de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6/3/72.

Conclusão

Isso posto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo da alegação de nulidade do lançamento, “por ausência de circularização”, uma vez que tal alegação não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida do recurso, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo dos lançamentos os valores pagos a título de previdência privada.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Fl. 23 do Acórdão n.º 2402-010.450 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.720747/2013-04

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Redator Designado.

A interpretação que o I. Conselheiro Relator dá ao art. 28, § 9º, 'f', Lei n.º 8.212/91 é de que somente não integra o salário de contribuição o valor-transporte recebido (fornecido) na forma da legislação própria.

E, com base no art. 214, § 9º, VI, § 10, do Decreto n.º 3.048/99, sustenta que as parcelas não incluídas no salário de contribuição, se pagas em desacordo com a legislação pertinente, integram-no para todos os fins e efeitos.

Em contrapartida, o enunciado n.º 89 da Súmula CARF enuncia que:

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

O enunciado não ressalva se os valores pagos a título de vale-transporte estejam em conformidade com a legislação própria ou exclui da apreciação aqueles pagos em desacordo, razão por que não vejo alternativa senão aplicar sua inteligência.

Isso porque, embora o relatório fiscal tenha apontado a existência de pagamento em percentual inferior ao legalmente previsto, não *desclassificou* a verba de sua natureza de vale-transporte. O fato de esta haver sido paga em percentual inferior não autoriza, automaticamente, tal interpretação.

Ante o explanado, dou provimento em maior extensão para excluir da base de cálculo dos lançamentos referentes aos DEBCADs n.º 51.033.306-0 e 51.033.307-9 também os valores pagos a título de vale-transporte.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem